

GUÍA TRIBUTARIA

para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

Juan Guillermo Pérez Hoyos - Contador Público

Tabla de contenido

Presentación	5
Introducción	7
1. Antecedentes de los nuevos regímenes tributarios para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)	9
1.1. Comisión de Expertos	12
2. Régimen Tributario Especial	15
2.1 Sin Ánimo de Lucro	16
2.2 Estructura general del régimen especial.....	17
2.2.1 Calificación previa y régimen de transición	18
2.2.2 Características de tributación	21
2.3 Actividades meritorias	22
2.3.1 Educación.....	24
2.3.2 Salud	26
2.3.3 Cultura	27
2.3.4 Ciencia, tecnología e innovación.....	28
2.3.5 Actividades de desarrollo social.....	28
2.3.6 Actividades de protección al medio ambiente.....	29
2.3.7 Preventivas y terapéuticas	30
2.3.8 Actividades deportivas.....	31
2.3.9 Actividades de desarrollo empresarial	32
2.3.10 Derechos humanos	33
2.3.11 Administración de justicia	36
2.3.12 Promoción y apoyo a Entidades Sin Ánimo de Lucro.....	37
2.3.13 Actividades de microcrédito.....	37
2.4 Determinación del beneficio neto o excedente.....	37
2.4.1 Reconocimiento y medición: convergencia hacia nuevos marcos técnicos de contabilidad.....	40
2.4.1.1 Marcos técnicos normativos de contabilidad.....	40
2.4.1.2 Reconocimiento y medición de ingresos.....	41
2.4.1.3 Reconocimiento y medición de costos y gastos (deducciones)	45
2.4.1.4 Reconocimiento y medición de activos.....	53
2.4.1.5 Reconocimiento y medición de pasivos.....	55
2.4.2 Régimen de transición hacia nuevos marcos técnicos normativos	55

2.4.2.1 Efectos del Esfa	55
2.4.2.2 Base de información en impuesto sobre la renta: de Colgaap a NIIF	57
2.4.2.3 Ajustes por diferencia en cambio	58
2.4.3 Sistema de control o de conciliación de diferencias contables y fiscales	59
2.4.3.1 Unidad monetaria para efectos fiscales	61
2.4.4 Nuevo tratamiento tributario para las donaciones	61
2.4.4.1 Donaciones que dan lugar a deducción y descuento	62
2.4.4.2 Donaciones que dan lugar a deducción	63
2.4.4.3 Donaciones que dan lugar a descuento	63
2.4.4.4 No serán deducibles ni darán derecho a descuento	64
2.4.4.5 Sinopsis de las donaciones	64
2.4.4.6 Requisitos formales	64
2.4.4.7 Registro de las donaciones	65
2.4.5 Reinversión del beneficio neto o excedente	65
2.4.6 Exención del impuesto sobre la renta	67
2.5 Sistemas de control en Régimen Tributario Especial	68
2.5.1 Actualización del RUT	68
2.5.2 Memoria de gestión	69
2.5.3 Distribución indirecta de excedentes	69
2.5.4 Pagos a cargos directivos y gerenciales	70
2.5.5 Abuso del Régimen Tributario Especial	71
2.5.6 Actuaciones de fundadores, directivos y representantes	71
2.6 Casos especiales	72
2.6.1 Sector cooperativo	72
2.6.2 Cajas de compensación familiar	73
2.6.3 Propiedad horizontal	74
2.7 Retención en la fuente	76
2.7.1 Agentes de retención	76
2.7.2 Sujetos de retención	76

3. Régimen de No Contribuyentes

79

3.1 No contribuyentes no declarantes	80
3.2 No contribuyentes declarantes	81
3.3 Retención en la fuente	82
3.3.1 Agentes de retención	82
3.3.2 Sujetos de retención	82
3.4 Otros aspectos relevantes	83

4. Consideraciones en impuestos territoriales

85

4. Consideraciones en impuestos territoriales	85
4.1 Para el impuesto de industria y comercio	86
4.2 Para el impuesto predial	86

Bibliografía

87

Presentación

La reciente Reforma Tributaria estructural adoptada por el Gobierno Nacional, trajo profundos cambios para nuestros empresarios y en especial en los regímenes tributarios aplicables a las Entidades Sin Ánimo de Lucro - ESAL.

La Cámara de Comercio de Bogotá, consciente de la trascendencia económica y social que representan para el país las distintas organizaciones del sector solidario como las cooperativas, precooperativas, asociaciones mutuales, fondos de empleados, e Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, al igual que las fundaciones, asociaciones y corporaciones, elaboró una nueva versión de la Guía de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro, encaminada a analizar el régimen tributario a partir de la interpretación de los cambios introducidos por la ley 1819, con el propósito de fortalecer las ESAL en la consolidación de una Bogotá – Región más próspera.

Esta herramienta busca complementar los distintos espacios de discusión y generación de conocimiento que se han suscitado en el entorno académico, jurisprudencial y doctrinario, encaminados a lograr el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales y el aprovechamiento de los beneficios otorgados por la ley para la sostenibilidad y crecimiento de las Entidades Sin Ánimo de Lucro.

Me es grato presentar esta nueva versión de la Guía Tributaria para las Entidades Sin Ánimo de Lucro, que permitirá un mayor entendimiento de la materia e interpretar con mayor facilidad la reglamentación que con posterioridad desarrolle el Gobierno Nacional.

Mónica de Greiff

Presidenta Ejecutiva

Cámara de Comercio de Bogotá

Introducción



Con el advenimiento de la Ley 1819 de 2016 de Reforma Tributaria Estructural, el régimen tributario de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) ha dado un giro sustancial en su estructura, no obstante que se mantienen vigentes los sistemas impositivos del Régimen Tributario Especial y el Régimen de No Contribuyentes.

La nueva ley elimina el sistema de autodeterminación de las ESAL para acceder al Régimen Tributario Especial y lo cambia por un sistema de calificación previa, definiendo entonces que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones sin ánimo de lucro son contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario y que, por vía de excepción, podrán solicitar ante la Administración Tributaria su calificación como contribuyentes del régimen especial.

Una modificación estructural como la propuesta requiere de la profundidad que trae el entendimiento de que la función de las ESAL va de la mano de los derechos fundamentales, que se requiere de un régimen de transición que acoja inicialmente a las ESAL ya existentes para permitir que continúe fluyendo su relación con la Administración Tributaria, y que las nuevas condiciones deben quedar plasmadas con claridad en la ley. Los dos últimos elementos los encontramos en el texto de la Reforma Tributaria Estructural.

El texto propuesto de **Tributación de las ESAL a partir de la Reforma Estructural** se erige como la nueva edición de la **Guía de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro**, pero, claro, en una versión totalmente nueva que aborda el estudio del tema a partir de las nuevas estructuras desarrolladas en la Ley 1819. Los cambios en el sistema del Régimen Tributario Especial solo han preservado su nombre respecto del modelo reformado y se han nutrido de las recomendaciones entregadas al Gobierno Nacional por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria.

Al momento de escribir esta Guía, el Gobierno Nacional aún no ha emitido reglamentación alguna sobre los temas de la conocida Reforma Tributaria Estructural (Ley 1819/2016), en general, ni sobre los regímenes aplicables a las Entidades Sin Ánimo de Lucro, en particular. Así, el contenido de este libro va a girar básicamente sobre el texto legal mencionado y sobre otros documentos conducentes a su entendimiento e interpretación, pero sin apoyo de la aún inexistente reglamentación.

1. Antecedentes de los nuevos regímenes tributarios para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

Entre los artículos 140 y 164, la Ley 1819 de 2016 reestructura los regímenes tributarios del impuesto sobre la renta para las Entidades Sin Ánimo de Lucro. Para el nuevo tratamiento tributario de las ESAL, la ley mantiene los sistemas de Régimen Tributario Especial y Régimen de No Contribuyentes vigentes con anterioridad, pero atrayéndolos hacia las estructuras clásicas del impuesto en Colombia a partir de considerar que todas las personas jurídicas son contribuyentes del impuesto sobre la renta con las excepciones señaladas por la ley.

En la creación del impuesto sobre la renta, con la Ley 56 de 1918, el legislador construyó un sistema en que reconoció que todas las personas jurídicas y naturales eran contribuyentes de dicho impuesto, con las excepciones señaladas por las mismas leyes, como la contenida en su artículo 4 referente a corporaciones y asociaciones sin fines de lucro.

La estabilidad de las normas tributarias en el Siglo XX llevó a que, en una gran reforma del año 1960, con la Ley 81, se volviese a tocar el tema de las Esal, norma en la que se incorpora el concepto de que la exención del impuesto sobre la renta operaba siempre que las corporaciones, asociaciones o fundaciones que la pretendieran se registraran en una oficina del Gobierno Nacional. Luego se expiden nuevas leyes que continuaban sometiendo la exención a una calificación previa, como la Ley 75 de 1986 cuyo aparte del Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro fue declarado inconstitucional dos años después.

Es con la Ley 84 de 1986 con la que se quiebra el modelo tributario que consideraba contribuyentes a todas las personas, con las excepciones mencionadas por la ley y autorizadas por el Gobierno Nacional (de lo universal a lo particular), para pasar a un régimen de autodeterminación a partir de definir que el Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro restringía su función a la de dar viabilidad a la reinversión del excedente como condicionante para la exoneración del impuesto sobre la renta. El ciclo de ruptura del sistema original se cierra con la Ley 863 de 2003, norma en la que definitivamente ya no existe Comité alguno y en la que la pertenencia a sistemas diferentes al régimen ordinario del impuesto sobre la renta se fragmenta y se deja en manos de las mismas entidades, en un claro modelo de autodeterminación y autoclasificación. Un modelo inductivo en la construcción del universo de contribuyentes. Este era el estado de la tributación de las Esal previo al nacimiento de la Ley 1819 de 2016.

Entonces, previo a la denominada reforma tributaria estructural, en materia del impuesto sobre la renta existían tres regímenes tributarios para las personas jurídicas, a saber: el régimen ordinario, para las sociedades nacionales de cualquier naturaleza, las sociedades y entidades extranjeras y los establecimientos

permanentes; el Régimen Tributario Especial, para las asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro, cuando ellas así se autocalificaran, para las Esal con actividades de captación y colocación de recursos, los fondos mutuos de inversión, las asociaciones gremiales respecto de sus ingresos por actividades industriales y de mercadeo y para el sector cooperativo; y el Régimen de No Contribuyentes, para el Estado y sus divisiones y dependencias en general, y para otras entidades mencionadas con nombre propio en el Estatuto Tributario, tales como organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, sindicatos, la propiedad horizontal residencial, hospitales y entidades con actividades de salud que fueren Esal, y las instituciones de educación superior organizadas como Esal.

En la anterior clasificación, el Régimen Tributario Especial estaba destinado para las entidades arriba mencionadas, siempre que su objeto social girara alrededor de la salud, la educación formal, el deporte, la investigación científica o tecnológica, las actividades culturales, las ambientales, las ecológicas, o los programas de desarrollo social, que su actividad fuera de interés general y que se reinvirtieran sus excedentes en actividades del objeto social. La norma reglamentaria (Decreto 4400 de 2004, con las modificaciones del Decreto 640 de 2005) hacía algunas precisiones en materia de la cobertura de las actividades del objeto social que daban acceso al régimen especial.

En materia de la carga tributaria, en régimen especial se tributaba bajo los siguientes lineamientos:

- El beneficio neto o excedente fiscal se exoneraba de impuesto si ocurría la reinversión (compromiso de reinversión) del beneficio neto o excedente contable.
- La reinversión podía darse bien en programas del objeto social con beneficio comunitario (acceso a la comunidad), o bien en la adquisición de activos o inversiones para el desarrollo de su objeto.
- El beneficio neto o excedente fiscal proveniente de la presencia de gastos y costos no deducibles se encontraba gravado.
- La no reinversión del excedente contable hacía gravado el excedente fiscal.
- La tarifa del impuesto sobre la renta era del 20 %.
- No había sujeción al sistema de renta por comparación patrimonial, ni a la determinación de una presunción de rentabilidad, ni al pago de anticipo del impuesto sobre la renta.

En el régimen especial anterior, el sector solidario tenía un tratamiento particular que disponía que debía determinar su beneficio neto o excedente de acuerdo con la normatividad cooperativa vigente y que la exención del impuesto se daba si reinvertía en educación una suma igual al 20 % de su excedente total.

El Régimen de No Contribuyentes anterior era, y sigue siéndolo, una expresión de legislación con nombre propio, pues se encontraba reservado para unas en-

tidades específicas y para el Estado y sus divisiones territoriales y administrativas en general. En este régimen, los ingresos y transacciones realizados por los no contribuyentes no pertenecía al mundo del impuesto sobre la renta, razón de su denominación, y en consecuencia quienes eran declarantes lo hacían presentando una declaración de ingresos y patrimonio, con el recuento en línea gruesa de sus operaciones.

1.1 Comisión de Expertos

Creada en las entrañas de la Ley 1739 de 2014 (artículo 44), la Comisión para el Estudio del Sistema Tributario Colombiano se concibe como un grupo ad honorem de expertos tributaristas que se encargarán de estudiar básicamente “el Régimen Tributario Especial de Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las Entidades Sin Ánimo de Lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre la ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente”. Fue clara la intención del legislador de someter a un minucioso escrutinio la tributación de las Esal y los beneficios tributarios, entendiéndose por estos últimos la revisión detallada de las rentas exentas y de sus efectos temporales.

Con el Decreto 327 de 2015, el Gobierno Nacional reglamenta y constituye la Comisión ad honorem mencionada, la cual sesiona por un espacio de diez meses y presenta su informe final bajo el título de Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. El Capítulo IV de este informe final está dedicado a presentar su estudio y conclusiones sobre la tributación de las Esal, capítulo que se constituye posteriormente en el insumo clave de las propuestas de reforma al sistema tributario de estas entidades, en lo que se ha conocido como la reforma tributaria estructural.

En el informe final, la Comisión de Expertos hace un diagnóstico del sistema tributario de las Esal que parte de identificar, a su juicio, que los problemas del régimen provienen de los siguientes elementos de ese sistema:

- Lo que llaman un tratamiento tributario disímil, en el sentido en que algunas Esal pertenecen al Régimen Tributario Especial y otras al de no contribuyentes, y otras tienen un tratamiento mixto dependiendo de sus actividades, es decir, que por unas de ellas pertenecen a un régimen y por otras a otro, como era el caso de las asociaciones gremiales, las cajas de compensación y las del sector salud, entre otras, algo que, de manera clara, podemos llamar como una auténtica doble militancia.
- La inclusión en el régimen especial de las entidades del sector solidario, de las cuales se reconoce y entiende que tienen un comportamiento económico que no corresponde al de las Entidades Sin Ánimo de Lucro.
- Ausencia de control efectivo por parte de la administración tributaria.

Luego de ello, la Comisión de Expertos traza los lineamientos de lo que sería una reforma al régimen tributario de las Esal, los cuales se resumen así:

- Debe eliminarse el sistema de autodeterminación y autocalificación para acceder al Régimen Tributario Especial, cambiándolo por un modelo de calificación previa.
- El régimen especial debe estructurarse a partir de la definición de unas actividades meritorias para el objeto social de las Esal.
- Los ingresos de las Esal deben provenir por lo menos en un 60 % de las actividades meritorias, y sólo ellos podrán ser calificados como renta exenta.
- Los gastos de administración no deben exceder el 20 % del ingreso total anual.
- Los pagos a fundadores, directivos y donantes deben considerar distribución indirecta de excedentes y deben causar la exclusión de la entidad del Régimen Tributario Especial.
- Debe haber un límite temporal para la reinversión del excedente.
- La reinversión del excedente debe hacerse principalmente a través de programas que desarrollen el objeto social, considerando que las asignaciones permanentes han tenido el efecto de incrementar el patrimonio de manera injustificada.
- La administración tributaria debe fortalecer sus programas de control sobre las Esal, partiendo de medidas tales como la calificación previa, la renovación anual del RUT, la entrega de certificaciones y documentos.
- Deben adoptarse normas para tipificar conductas como abuso del derecho, fraude a la ley o simulación, de tal suerte que ellas permitan la exclusión del régimen especial y el tratamiento a las Esal que en ellas incurran como el de una sociedad limitada.

La Comisión de Expertos propuso mantener los regímenes tributarios para las Esal, con cambios formales orientados a:

- Proponer el control de la administración tributaria sobre la base de exigencias documentales.
- Proponer la exención del impuesto únicamente sobre la parte del beneficio neto o excedente derivado de ingresos producidos por la actividad meritoria.
- Pedir que toda transacción realizada entre una Esal y sus fundadores, donantes o directivos sea tenida como una distribución de utilidades.
- Pedir que se conceda a la administración tributaria la facultad de establecer los supuestos mediante los cuales se tipifiquen las conductas de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación.

En síntesis, aunque la Comisión de Expertos realizó un juicioso análisis de los regímenes tributarios de las Esal, tal vez en el afán de suministrarle al Gobierno Nacional un argumento que le proporcione un mayor recaudo tributario de ellas terminó centrando sus propuestas en aspectos formales que le impidieron conocer del impacto social de su labor y de la dinámica de sus actuaciones. La conclusión anterior se percibe en aspectos tales como la propuesta de conceder la exención del impuesto únicamente cuando el beneficio provenga de

ingresos de la actividad meritoria. El listado de actividades meritorias, realizado por la misma Comisión, atiende a llamar así a actuaciones que propenden por desarrollar y promover la protección de los derechos fundamentales contenidos en nuestra Constitución Política, como los derechos a la vida, a la igualdad, a la intimidad, al libre desarrollo de la personalidad, a la libertad de cultos, a la libertad de expresión, a la honra, a la paz, y en general a aquellos concebidos como derechos fundamentales, derechos sociales, económicos y culturales y derechos colectivos y del ambiente.

Aunque el tema de la actividad meritoria será desarrollado en detalle en el próximo capítulo, no resulta difícil comprender que en muchas ocasiones estas actividades no generan recursos (ingresos), debido al modelo de operación de las Esal. Por ejemplo, una institución dedicada a brindar atención humanitaria en desastres provenientes de la acción del hombre o de la naturaleza, se puede pensar en un terremoto, un accidente de aviación o una masacre, no obtendrá sus recursos de facturarle esos servicios a los receptores de su atención. Entonces, seguramente tendrá algún área de servicios que provea los dineros necesarios, o los recibirá vía donación. En uno y otro caso, la Comisión de Expertos proponía gravar esas rentas.

Claro, la esencia de la actividad meritoria debe entenderse respecto de la utilización de sus recursos económicos, no de su fuente, entendiendo que en la protección de tantos derechos fundamentales muchas veces se actúa sobre la base de un trabajo voluntario, en cuyo caso las erogaciones estarán dirigidas a suministrar el entorno necesario para prestar la atención, pero no a remunerar directamente la prestación del servicio.

Con base en estas conclusiones de la Comisión de Expertos, el Gobierno Nacional preparó su propuesta y sus argumentos de reforma a los regímenes de tributación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro. Mucho de ello resultó en el texto final.

2. Régimen Tributario Especial

El artículo 19 del Estatuto Tributario continúa siendo el que contiene el marco general del Régimen Tributario Especial, pero ahora dedicado este artículo exclusivamente a las asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro. Seguidamente, los artículos 19-1 a 19-5 del mismo Estatuto tratan unos temas complementarios de este régimen, así como prescriben el modelo aplicable a las cajas de compensación familiar (19-2), el sector solidario (19-4) y la propiedad horizontal (19-5). Luego, en los artículos 356 a 364-6 se desarrolla el modelo del régimen especial con las nuevas disposiciones emanadas de la Ley 1819 de 2016.

2.1 Sin Ánimo de Lucro

Siguiendo lo expuesto en la primera edición de esta “Guía de Aspectos Tributarios de las Esal”, la ausencia de ánimo lucrativo se materializa en la no distribución de los excedentes entre los fundadores o constituyentes de una entidad de esta naturaleza, así como también en la ausencia de enriquecimiento por vía del crecimiento económico de la entidad, en la medida en que los aportes a ella realizados no son susceptibles de ser tratados como una inversión y en consecuencia no pueden ser enajenados, ni son transferibles ni endosables.

Esa última acepción del ánimo lucrativo cobra trascendencia en el nuevo marco normativo del régimen especial, pues a partir de allí se entiende la decisión del legislador de reconocer como contribuyentes del régimen ordinario a la propiedad horizontal de uso comercial o mixto, cuando ellas “destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta”, como lo prescribe el nuevo artículo 19-5 del Estatuto Tributario. Es usual en esta modalidad de propiedad horizontal la explotación intensiva de las áreas comunes con actividades comerciales, actividades que indudablemente producen enriquecimiento a los copropietarios, ya por la vía de valorizar su inversión inmobiliaria, o ya por la de permitirle acrecentar su patrimonio con el ahorro que representa una muy baja cuota de administración que en algunas propiedades horizontales comerciales es simplemente de cero pesos.

De otro lado, en lo referente a las fuentes generadoras de ingresos para las Esal, ahora cuando el régimen especial se ha estructurado sobre el concepto de actividades meritorias, y dadas las consideraciones hechas por la Comisión de Expertos, conviene recordar que la esencia de las Esal no se encuentra en la fuente de sus recursos, sino en la utilización de los mismos en la realización de operaciones de la actividad meritoria. Así lo entiende Jaramillo Díaz (2009,

10) al decir que “es viable que las Entidades Sin Ánimo de Lucro realicen actividades comerciales que les reporten rentabilidad y no por ello se les puede imputar ánimo de lucro”.

2.2 Estructura general del régimen especial

La nueva definición del Régimen Tributario Especial parte del criterio del legislador de volver a la estructuración de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de acuerdo con una organización ya clásica en Colombia que se fundamenta en un modelo de carácter deductivo, tal como se define en el artículo 2 del Estatuto Tributario: “[s]on contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”. Con la definición de la obligación sustancial abre nuestro ordenamiento tributario, expresando que aquella es la que “se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”. En materia del impuesto sobre la renta ha dicho el Consejo de Estado¹ que “[e]l hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención de un ingreso susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción (artículo 26 del Estatuto Tributario), es decir, que tenga la capacidad de producir enriquecimiento para quien lo obtiene”.

En este orden de ideas, un modelo deductivo nos dice que todas aquellas personas en quienes se realice el hecho generador del impuesto sobre la renta se tendrán como contribuyentes de este impuesto, excepto en aquellas que aun generándolo, el legislador expresamente los excluye de esta calidad. En Colombia, el modelo imperante antes de la Ley 1819 de 2016 no obedecía a este principio en cuanto permitía la autocalificación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro dentro del Régimen Tributario Especial, en contradicción con las disposiciones de los artículos 1 y 2 del Estatuto Tributario arriba citados.

A partir de la ley mencionada, el Estatuto Tributario en su nuevo artículo 19 parte de reconocer que “[t]odas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales”, precisando luego que “[e]xcepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, ... su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial”. El Régimen Tributario Especial ha pasado de un sistema de autodeterminación y autocalificación a un sistema de calificación previa por parte de la administración tributaria (acaso una expresión de control previo ya ausente de nuestra Constitución Política).

La siguiente gráfica nos muestra un esquema general de los criterios legales necesarios para acceder al régimen especial.

¹ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia 16028 (17, abril, 2008). CP Ligia López Díaz.

Nueva conformación del Régimen Tributario Especial



Gráfica 1. Régimen Tributario Especial

2.2.1 Calificación previa y régimen de transición

La calificación previa para acceder al Régimen Tributario Especial aplicará para las entidades constituidas a partir de la vigencia de la Ley 1819. A partir de su constitución, toda fundación, corporación o asociación estará inscrita inicialmente dentro del régimen ordinario del impuesto sobre la renta, pudiendo, luego de su constitución legal, solicitar a la administración tributaria que ella sea aceptada para conformar el Régimen Tributario Especial. En este sentido, la nueva asociación, fundación o corporación deberá elevar una solicitud ante la Dian, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales, a saber:

- Que se encuentren legalmente constituidas y registradas en la Cámara de Comercio respectiva.
- Que su actividad se encuentre definida como actividad meritoria.
- Que su objeto social se defina sobre una o varias de las actividades meritorias.
- Que su objeto social se desarrolle sobre la base del interés general y el acceso a la comunidad.
- Que los aportes realizados por sus fundadores o constituyentes y los excedentes generados no sean susceptibles de ser reembolsados bajo ninguna circunstancia ni en ningún momento, de manera directa ni indirecta, ni siquiera al momento de su liquidación.
- Que los excedentes generados sean reinvertidos dentro del objeto social y de la actividad meritoria.
- Que registren su información en el aplicativo web que diseñe la Dian para este efecto (régimen de transparencia).

Con la documentación exigida, acompañando a la solicitud de calificación y presentada en la forma en que la Dian lo establezca una vez el Gobierno Nacional emita la reglamentación respectiva, la fundación, asociación o corporación solicitará a la administración tributaria su inclusión en el Régimen Tributario Especial.

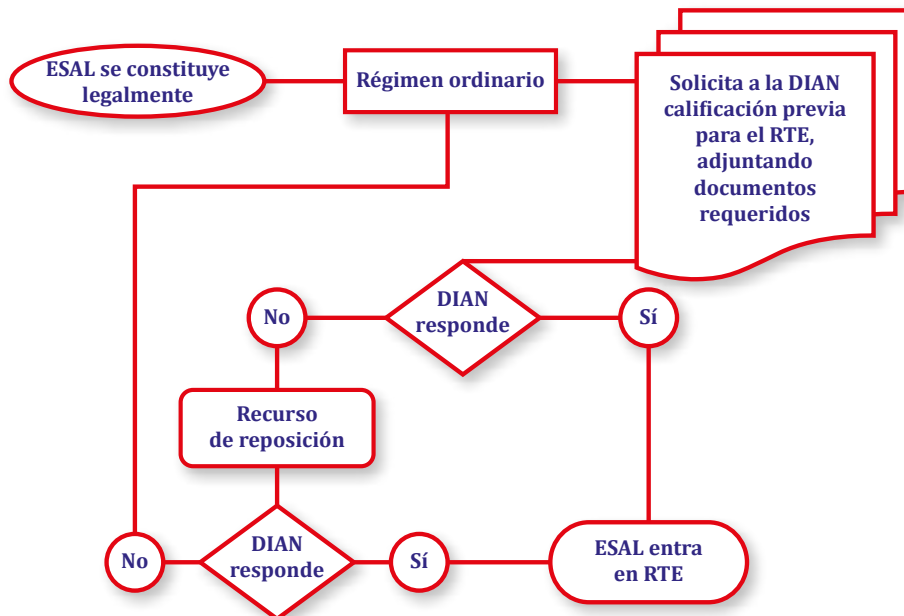
a. Respuesta a solicitud de calificación previa

La Dian podrá admitir, o no, la inclusión de la Esal que solicita su admisión al Régimen Tributario Especial, lo cual hará con un acto administrativo debidamente motivado, en el que se pronunciará en uno de los siguientes sentidos:

- Admitir el ingreso: en este evento la entidad entrará dentro del Régimen Tributario Especial.
- Inadmitir el ingreso: contra este acto administrativo la entidad podrá interponer recurso de reposición.
- En el caso anterior, inadmisión, la Esal seguirá perteneciendo al régimen ordinario mientras se agota la discusión en sede administrativa.
- Con ocasión de la respuesta al recurso de reposición se entiende agotada la sede administrativa y la Esal quedará en el régimen tributario que de allí se desprenda.

A continuación presentamos el esquema para el reconocimiento de la calificación previa.

De la Autodeterminación a la Calificación Previa



Gráfica 2. Integración del Régimen Tributario Especial.

b. Régimen de transición

El paso de un sistema de autodeterminación y de autocalificación a uno de calificación previa requería de la emisión de un régimen de transición, el cual debía partir del reconocimiento de la existencia de unas entidades ya pertenecientes al Régimen Tributario Especial al momento de vigencia de la Ley 1819 de 2016.

En su informe final, la Comisión de Expertos expresa que en el régimen especial se encontraban registradas en la Dian un total de 54.933 Esal, de las cuales había un grupo de 42.975 –equivalentes al 78 % del total-, integrado por corporaciones (6.538), asociaciones (21.990) y fundaciones y ONG (14.447). Entendiendo esta realidad, el Gobierno Nacional propuso un régimen de transición que permitiera la continuidad de las actividades de estas entidades, una vez entrara en vigencia la ley, el cual fue aprobado por el legislador en los siguientes términos:

- Las Esal que se encuentren dentro del Régimen Tributario Especial al 31 de diciembre de 2016 continuarán en dicho régimen a partir de esa fecha. Es decir, se consagra un mecanismo de transición automático e inmediato.
- Para efectos de la permanencia, se dispone que la Dian podrá solicitar a estas entidades información documental, de acuerdo con lo que dispongan las normas reglamentarias que para tal efecto dicte el Gobierno Nacional.
- Con base en la información solicitada y allegada por la Esal, la Dian podrá modificar esta condición, lo cual deberá hacer mediante un acto administrativo que deberá emitir a más tardar el día 31 de octubre de 2018.
- La Esal afectada podrá interponer recurso de reposición y con su respuesta se entenderá agotada la discusión en sede administrativa y la Esal quedará en el régimen tributario que se desprenda según el acto con que se dé respuesta al recurso mencionado.

c. Régimen de transparencia

Ha dispuesto la Ley 1819 que la administración tributaria podrá señalar un aplicativo web para que las Esal que deseen integrar el régimen especial, incluidas las sujetas al régimen de transición, incluyan en él información referente a sus actividades y recursos, con el fin de que se sometan al escrutinio público. La incorporación de información a este aplicativo estará orientada a revelar aspectos clave de las Esal, entre otros, los referentes a:

- Su identificación y ubicación.
- Descripción de la actividad meritoria.
- Nombre de los fundadores y de las personas que detentan cargos de administración y control.
- Forma y monto de la reinversión de excedentes.
- Monto de pagos salariales a directivos.
- Identificación de sus donantes y de recursos recibidos de cooperación internacional.
- Estados financieros.

Esta información deberá actualizarse dentro de los tres primeros meses de cada año y la Ley de Reforma Tributaria ha dicho que el Gobierno Nacional debe reglamentar este régimen de transparencia, para lo cual le ha dado la alternativa de que este registro sea suplido por el registro de Entidades Sin Ánimo de Lucro que llevan las cámaras de comercio del país. Las observaciones y comentarios entregados por comunidad sobre la base de esta información pública serán trasladados por la Dian a cada Esal para que ella se encargue de su respuesta.

d. Interés general

Para acceder al Régimen Tributario Especial, la norma legal exige ahora que el objeto social de la asociación, corporación o fundación gire sobre el desarrollo de una o varias de las reconocidas como actividades meritorias por el Estatuto Tributario, y que ellas se realicen sobre la base del interés general y el acceso a la comunidad.

La norma legal define que existe interés general en la realización de actividades meritorias cuando su ejecución beneficia a un determinado grupo poblacional, tal como sector, barrio o comunidad determinada.

Así, por ejemplo, habrá interés general cuando se beneficia con la realización de actividades meritorias a sectores tales como los de la salud o de la educación; a un barrio determinado; a comunidades como las de pacientes de cierta patología específica, o a personas de una comunidad religiosa, o a personas con determinados grados de vulnerabilidad.

e. Acceso a la comunidad

En la realización de una actividad meritoria dice la norma que se entiende que se brinda acceso a la comunidad cuando:

- Cualquier persona puede acceder a las actividades meritorias que realiza la entidad;
- Se hace oferta abierta de los servicios y actividades que se realizan;
- Terceras personas pueden beneficiarse de esos servicios y actividades en las mismas condiciones en que lo hacen sus vinculados o familiares.

2.2.2 Características de tributación

Los siguientes son los elementos esenciales de tributación de las Esal en el marco del nuevo Régimen Tributario Especial.

a. Tarifa

La tarifa única del impuesto sobre la renta para el beneficio neto o excedente gravado es del veinte por ciento (20 %).

b. Renta por comparación patrimonial

Las Esal de este régimen se encuentran sometidas al régimen de comparación patrimonial. Por expresa disposición del legislador, para este régimen se dictó

una regla especial para la comparación patrimonial, contenida en el artículo 358-1 del Estatuto Tributario², la cual establece que el incremento del patrimonio líquido no justificado con la sumatoria de los valores de beneficios netos o excedentes gravados y exentos, disminuidos en los valores pagados en el respectivo año gravable por impuesto sobre la renta, será considerado una renta gravable para la Esal. Se representa mediante la siguiente formulación:

$$(BNex + BNgr - ISR) \geq (PLag - PLaa)$$

En donde:

BNex = beneficio neto o excedente exento del último año gravable.

BNgr = beneficio neto o excedente gravado del último año gravable.

ISR = impuesto sobre la renta y complementario pagado en el último año gravable.

PLag = patrimonio líquido a fin del último año gravable.

PLaa = patrimonio líquido a fin del año gravable inmediatamente anterior.

La norma establece que, previamente al desarrollo de la fórmula, se realicen los correspondientes ajustes patrimoniales por efecto de valorizaciones o desvalorizaciones, si las hay.

c. No sujeciones

Por expresa disposición normativa del Estatuto Tributario (ET) y del Decreto Único 1625 de 2016 Reglamentario en materia tributaria (DUR), las Esal del Régimen Tributario Especial se encuentran excluidas de pagar los siguientes elementos de tributación:

- Renta presuntiva (artículo 191, numeral 1, ET).
- Anticipo del impuesto sobre la renta (artículo 1.2.1.5.18, DUR).
- Sobretasa del impuesto sobre la renta y anticipo de la sobretasa (artículo 240, ET).
- Impuesto a la riqueza (artículo 293-2, ET), para lo cual se deben consultar las limitaciones específicas de esa norma, junto con las previsiones establecidas en el artículo 294-2 del mismo ordenamiento en cuanto se refieren al momento en que se determinaba el hecho generador de este impuesto.

2.3 Actividades meritorias

Erigida como la columna vertebral del sistema, la norma tributaria dispone que todas las asociaciones, corporaciones y fundaciones pertenecen al régimen ordinario del impuesto sobre la renta, pero que excepcionalmente podrán perte-

2 En el artículo 236 del Estatuto Tributario se encuentra la norma que rige el régimen de comparación patrimonial para los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta, según el cual el incremento patrimonial no justificado con la sumatoria de los valores de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, disminuidos en el valor de los impuestos de renta pagados en el respectivo año gravable, se constituye en renta gravable especial.

necer al Régimen Tributario Especial las que, estando constituidas legalmente y con el lleno de los requisitos exigidos y tratados anteriormente en este capítulo, tengan por objeto social el desarrollo de una o varias de las actividades meritorias (artículo 19, numeral 1, Estatuto Tributario). Luego de esta precisión, el artículo 359 del mismo ordenamiento reitera el hecho como requisito *sine qua non* para que proceda el registro en ese régimen, requisito que necesariamente debe estar acompañado de las demás condiciones expresas y relevantes señaladas por dicha norma.

La idea de orientar el objeto social hacia la realización de actividades meritorias como condición sustancial para acceder al régimen especial proviene del informe final de la Comisión de Expertos, quienes así lo plantearon pero sin desarrollar el concepto.

Si por meritorio entendemos lo que es “digno de premio o galardón”³, siendo el mérito el resultado de las buenas acciones que llevan a ese premio o galardón⁴, una aproximación objetiva al concepto de actividad meritoria nos lleva hacia las declaraciones de los derechos, garantías y deberes expresados en nuestra Constitución Política. Allí, entre los artículos 11 y 41 se desarrollan los derechos fundamentales; entre los artículos 42 y 77 los derechos sociales, económicos y culturales; entre los artículos 78 y 82 los derechos colectivos y del ambiente, y entre los artículos 83 y 94 se desarrollan los aspectos concernientes a la protección y aplicación de estos derechos.

Los derechos fundamentales giran sobre el derecho a la vida, y se complementan con los derechos a la libertad y la igualdad, a la libre personalidad, a la intimidad, a la libertad de conciencia, de culto y de expresión, a la honra, a la paz, a la libre circulación por el territorio nacional, al debido proceso, a la libertad de elegir oficio o profesión y al derecho al trabajo, entre otros.

Los derechos sociales, económicos y culturales tratan sobre la familia como núcleo fundamental de la sociedad, desarrollando derechos tales como los de los niños y adolescentes, el derecho a la Seguridad Social, a tener una vivienda digna, al deporte, a la educación, a la huelga, a la propiedad privada y a la propiedad intelectual.

Por derechos colectivos y del ambiente desarrolla aspectos relevantes al control de calidad de bienes y servicios, al derecho a la información, al derecho a un ambiente sano y a la protección del espacio público.

En lo concerniente a la protección y aplicación de los derechos, nuestra Constitución Política trata inicialmente del postulado de la buena fe, de la cual dice que se presume en las gestiones que los particulares adelanten frente a las autoridades, y de la acción de tutela como procedimiento preferente y sumario para la protección de los derechos constitucionales fundamentales.

3 Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, vigésima segunda edición, 2001.

4 Ídem.

Sobre este entorno de derechos constitucionales se entiende la construcción de unas actividades meritorias, actividades, por demás, generalmente realizadas por entidades sin fines de lucro en la medida en que su cercanía directa con comunidades vulnerables las aleja de conceptos lucrativos como el de retorno de la inversión, o también porque en la protección de los derechos fundamentales se hace necesaria la primacía del individuo y de la comunidad.

En otros sectores se pueden encontrar algunas actividades que responden al criterio de la rentabilidad, pero que se ejercen carentes de *animus lucrandi* con el objetivo de no castigar la estructura de costos ni con las estrictas pretensiones de un inversionista de capital ni con el impacto de la carga tributaria, pues ello alejaría aún más la posibilidad de brindarle el acceso a la comunidad al disfrute pleno de esos derechos. Tal puede ser el caso de sectores como los de la educación y la salud; el que estas estructuras teóricas de la actividad se transformen en realidad para la comunidad, es algo que el Estado debe vigilar en primera instancia.

A continuación presentamos cada una de las definiciones de actividades meritorias -no sin recordar que para poder pertenecer al Régimen Tributario Especial estas actividades deben ser parte del objeto de una asociación, corporación o fundación sin ánimo de lucro- transcribiendo inicialmente el texto que se presenta en el artículo 359 del Estatuto Tributario.

2.3.1 Educación

“Conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, 1064 de 2006, y 1804 de 2016. La cual puede ser:

- a. Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia.*
- b. Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media.*
- c. Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario.*
- d. Educación para el trabajo y desarrollo humano.*

Lo dispuesto en este numeral también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia”.

En la norma anterior:

- Solo la expresión de educación formal se encontraba en el régimen especial.
- La educación superior se encontraba en Régimen de No Contribuyentes.
- Las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad no hacían parte del régimen especial ni del Régimen de No Contribuyentes.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- La Ley 30 de 1992, de educación superior, la define como la que se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria, que incluye los programas de pregrado y de postgrado.
- La Ley 115 de 1994, Ley General de Educación, define la educación formal como la comprendida por los niveles de educación preescolar, básica primaria, básica secundaria, media e informal.
- La Ley 1064 de 2006 cambia el nombre de educación no formal, contenido dentro de la educación formal en la clasificación de la ley mencionada en el punto anterior, por el de educación para el trabajo y el desarrollo humano, manteniendo esta modalidad dentro del nivel de educación formal.
- La Ley 1804 de 2016 traza las políticas para el Desarrollo Integral de la Primera Infancia de Cero a Siempre, definiendo como primera infancia la comprendida entre los cero y los seis años de edad.
- Con el nuevo alcance a la actividad de la educación en el régimen especial se incluye todo el ciclo educativo del individuo: la atención inicial de la primera infancia; el preescolar; la etapa colegial de la primaria, la secundaria y la media; la educación superior en pregrado; las especializaciones, maestrías, doctorados y posdoctorados; la educación no formal ahora llamada para el trabajo y el desarrollo humano y la educación informal.
- La educación para el trabajo y el desarrollo humano es aquella que tiene por objeto impartir conocimientos y formación en aspectos académicos y laborales sin estar sujeta al sistema de niveles o grados, tales como capacitación para el desempeño artesanal, o artístico, o técnico (Ley 115 de 1994).
- Por educación informal se entiende todo conocimiento adquirido de manera libre y espontánea mediante programas no estructurados impartidos por toda clase de persona o entidad (Ley 115 de 1994).

Es trascendental el caso de la educación superior con los cambios de la Ley 1819. El artículo 23 anterior del Estatuto Tributario, incluía dentro de la clasificación del Régimen de No Contribuyentes a las “instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES), que sean Entidades Sin Ánimo de Lucro”, mismas que con la reforma tributaria estructural han quedado incluidas dentro del Régimen Tributario Especial.

Así, estas entidades ahora se enfrentan a nuevas responsabilidades en materia tributaria que las obligan, entre otras actuaciones, a reinvertir los excedentes, a controlar sus negocios con fundadores, administradores y su círculo cercano sobre el criterio del precio comercial promedio, a limitar la remuneración de sus cargos directivos y gerenciales, tal como lo desarrollaremos más adelante cuando tratemos los temas de la reinversión de excedentes, de su distribución indirecta y del régimen de control.

Al incorporar al régimen especial todo el ciclo educativo eliminando el tratamiento mixto de la norma anterior que clasificaba unas expresiones en este régimen, otras en el Régimen de No Contribuyentes y otras en el régimen ordinario, la Ley 1819 ha corregido una distorsión en la normativa tributaria al dar el mismo tratamiento a todas las Esal que participan del sector educativo.

2.3.2 Salud

“La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes, exceptuando las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015”.

En la norma anterior:

- Las actividades de salud se encontraban dentro del régimen especial, definidas así simplemente, de manera genérica.
- La confusión de la norma anterior provenía de reconocer, dentro del Régimen de No Contribuyentes (artículo 23, anterior), a los hospitales constituidos como Esal y, en general, a todas las Esal con actividades de salud y que tuviesen permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- Las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015 se encuentran en su artículo 15 y tratan sobre: actividades de tipo cosmético o suntuario que no tienen relación con la capacidad funcional o vital de las personas; las actividades sin evidencia científica sobre su seguridad, eficacia y efectividad clínica; las actividades no autorizadas por la autoridad competente; las actividades en fase de experimentación; las actividades prestadas en el exterior. La norma en comento dispone que estas actividades serán excluidas del sistema de salud (y, por ende, las Esal que las realicen no podrán acceder al régimen especial), previo un procedimiento técnico-científico que realice el Ministerio de Salud, que en todo caso garantice el acceso a las personas que padecen enfermedades raras o huérfanas.
- Se incluyen las actividades realizadas por las Esal de salud en los cuatro niveles de complejidad de atención en salud y en los niveles de atención quirúrgica que se encuentran estructurados en el país.
- Exige que todas las Esal que desarrollen actividades meritorias del sector salud se encuentren debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social.

La nueva estructura del Régimen Tributario Especial resuelve la confusión que existía en la norma anterior cuando permitía la clasificación en uno cual-

quiera de los dos regímenes de las Esal (especial y no contribuyentes), haciendo la diferencia sobre una base de autorización con la que igualmente todas debían contar.

En la nueva versión del Régimen Tributario Especial las actividades de salud humana son todas consideradas actividades meritorias, y su realización por parte de Esal constituidas legalmente y que reúnan todos los demás requisitos darán fundamento para ser clasificadas dentro de este régimen tributario.

2.3.3 Cultura

“Actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural”.

En la norma anterior:

- La actividad cultural hacía parte de las permitidas en régimen especial.
- La norma reglamentaria también remitía a la Ley 397 de 1997 y particularmente a las expresiones culturales de su artículo 18.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- Se amplía el espectro del entendimiento de la cultura como actividad meritoria, atendiendo a que la nueva definición abarca todas las contenidas en la Ley 397 de 1997.
- La ley en comento define la cultura como “el conjunto de rasgos distintivos, espirituales, materiales, intelectuales y emocionales que caracterizan a los grupos humanos y que comprende, más allá de las artes y las letras, modos de vida, derechos humanos, sistemas de valores, tradiciones y creencias”.
- El concepto de cultura como actividad meritoria se extiende hacia la realización de labores de salvaguardia, protección, recuperación, conservación, sostenibilidad y divulgación del patrimonio cultural de la Nación, el cual según la ley citada “está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico”.
- También aplica la actividad meritoria de cultura a los bienes de interés cultural de los ámbitos nacional y territorial, al patrimonio cultural inmaterial, al patrimonio bibliográfico, hemerográfico, documental y de imágenes en movimiento.

- Son actividades meritorias en cultura las expresiones de: “artes plásticas; artes musicales; artes escénicas; expresiones culturales tradicionales, tales como el folclor, las artesanías, la narrativa popular y la memoria cultural de las diversas regiones y comunidades del país; artes audiovisuales; artes literarias; museos (museología y museografía); historia; antropología; filosofía; arqueología; patrimonio; dramaturgia; crítica; y otras que surjan de la evolución sociocultural, previo concepto del Ministerio de Cultura”, tal como las presenta el artículo 18 de la ley aquí citada.

2.3.4 Ciencia, tecnología e innovación

“Actividades definidas por la Ley 1286 de 2009 y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general”.

En la norma anterior:

- Se encontraba denominada investigación científica o tecnológica.
- La norma reglamentaria se limitaba a remitir al Decreto 2076 de 1992, reglamentario de carácter tributario, que en sus artículos 6 a 9 hacía unas definiciones acerca de los conceptos de investigación científica y tecnológica.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- Le Ley 1286 de 2009 transforma a Colciencias de Instituto en Departamento Administrativo y fortalece el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- Los objetivos de esta ley giran sobre el desarrollo del conocimiento científico, el desarrollo tecnológico y la innovación.
- En general, se mantiene la condición de que la actividad meritoria se realiza con la aprobación de Colciencias dentro del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.

2.3.5 Actividades de desarrollo social

“Comprende las siguientes actividades:

- Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina entre otras.*
- Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas.*

- c. *Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana.*
- d. *Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad”.*

En la norma anterior:

- Se denominaba programas de desarrollo social.
- La norma reglamentaria expresaba que por ellos se entendían las actividades dedicadas a fomentar “el mejoramiento y desarrollo de las condiciones de vida del hombre en sociedad”.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- El listado de actividades meritorias del literal a) se concibe claramente como el desarrollo de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 42 a 77 de la Constitución Política bajo el título de derechos sociales, económicos y culturales.
- Se erige como actividad meritoria la protección, asistencia y promoción de la infancia y la adolescencia, la mujer, las comunidades vulnerables, las víctimas del conflicto y la población desplazada.
- También se considera actividad meritoria la protección, asistencia y promoción de la población con diversidad en su orientación sexual e identidad de género.
- El literal a) reconoce y apoya la participación de entidades dedicadas a la construcción de tejido social en el proceso de paz, a partir de definir como actividad meritoria temas sobre derechos de minorías, población desplazada, lucha contra la pobreza y población rural.
- La realización de programas de control social y veedurías ciudadanas se entienden como el ejercicio de actividades meritorias dentro de la búsqueda de la transparencia, el control social y la lucha contra la corrupción.
- Se considera meritoria la realización de actividades lúdicas en familias de escasos recursos y el desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión en los que se permita el acceso a la comunidad.
- La nueva versión de los programas de desarrollo social como actividad meritoria respalda y promueve la realización de proyectos que conduzcan a afianzar el derecho a la paz como el derecho fundamental que es.

2.3.6 Actividades de protección al medio ambiente

“Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible”.

En la norma anterior:

- Se denominaban como actividades de protección ambiental.
- La norma reglamentaria la definía conjuntamente con la actividad ecológica, reuniéndolas bajo el concepto de programas ecológicos y de protección ambiental.
- Para el detalle de las actividades ecológicas y de protección ambiental en el régimen especial anterior, el reglamento remitía a las contempladas en el Código Nacional de Recursos Naturales de Protección del Medio Ambiente (Decreto Ley 2811 de 1974).

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- La definición de esta actividad meritoria de protección al medio ambiente es una clara alusión a los conceptos que maneja el Código Nacional de Recursos Naturales de Protección del Medio Ambiente (Decreto Ley 2811 de 1974).
- Las Esal que tengan por objeto y realicen actividades que traten sobre los recursos naturales y el medio ambiente allí definidos, serán consideradas para integrar el régimen especial.
- De acuerdo con el Código citado, son recursos naturales renovables: la atmósfera y el espacio aéreo nacional; las aguas en cualquiera de sus estados; la tierra, el suelo y el subsuelo; la flora; la fauna; las fuentes primarias de energía no agotables; las pendientes topográficas con potencial energético; los recursos geotérmicos; los recursos biológicos de las aguas y del suelo y el subsuelo del mar territorial y de la zona económica de dominio continental e insular de la República; los recursos del paisaje. Las actividades que propendan por su protección, conservación, recuperación, manejo, uso y aprovechamiento son consideradas actividades meritorias.
- Por medio ambiente sostenible el Código de Recursos menciona elementos ambientales tales como: los residuos, basuras, desechos y desperdicios; el ruido; las condiciones de vida resultantes de asentamiento humano urbano o rural; los bienes producidos por el hombre, o cuya producción sea inducida o cultivada por él, en cuanto incidan o puedan incidir sensiblemente en el deterioro ambiental. La realización de estas actividades se considera meritoria.

2.3.7 Preventivas y terapéuticas

“Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras”.

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- Incorpora como actividad meritoria la realización de procesos preventivos del uso de alcohol, tabaco y sustancias naturales o sintéticas que

una vez consumidas generan cambios en el sistema nervioso central del consumidor (psicotrópicos).

- También se considera actividad meritoria la atención y tratamiento a consumidores de alcohol, tabaco y sustancias psicoactivas.
- No incluye otro tipo de tratamientos preventivos o terapéuticos sobre adicciones diferentes a las enunciadas.

2.3.8 Actividades deportivas

“Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes”.

En la norma anterior:

- Las actividades del deporte se encontraban dentro de las incluidas en el régimen especial.
- No obstante, la norma del artículo 359 anterior del Estatuto Tributario preceptuaba que para efectos de que procediera la exención del impuesto vía reinversión de excedentes, tal reinversión solo podía realizarse en actividades del deporte aficionado.
- Lo anterior quería decir que la realización de actividades en cualquier manifestación del deporte daba acceso al régimen especial anterior, pero la exención del impuesto sobre el beneficio neto o excedente gravado solo se conseguía si la reinversión se hacía en expresiones del deporte aficionado.
- La norma reglamentaria remitía a la Ley 181 de 1995 para el fomento del deporte.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- La remisión a la Ley 181 de 1995 permite precisar cuáles son las actividades del deporte calificadas como meritorias.
- De acuerdo con la ley mencionada, se entienden como actividades meritorias la promoción y apoyo a las actividades deportivas realizadas por medio de las expresiones que se presentan en el siguiente cuadro.

Cuadro 1. Relación de expresiones deportivas en Ley 181 de 1995 de fomento del deporte.

Expresión de deporte	Concepto
Formativo	Es aquel que tiene como finalidad contribuir al desarrollo integral del individuo. Comprende los procesos de iniciación, fundamentación y perfeccionamiento deportivos. Tiene lugar tanto en los programas del sector educativo formal y no formal, como en los programas desescolarizados de las escuelas de Formación Deportiva y semejantes.
Social comunitario	Es el aprovechamiento del deporte con fines de esparcimiento, recreación y desarrollo físico de la comunidad. Procura integración, descanso y creatividad. Se realiza mediante la acción interinstitucional y la participación comunitaria para el mejoramiento de la calidad de vida.

Expresión de deporte	Concepto
Universitario	Es aquel que complementa la formación de los estudiantes de educación superior. Tiene lugar en los programas académicos y de bienestar universitario de las instituciones educativas definidas por la Ley 30 de 1992. Su regulación se hará en concordancia con las normas que rigen la educación superior.
Asociado	Es el desarrollo por un conjunto de entidades de carácter privado organizadas jerárquicamente con el fin de desarrollar actividades y programas de deporte competitivo de orden municipal, departamental, nacional e internacional que tengan como objeto el alto rendimiento de los deportistas afiliados a ellas.
Competitivo	Es el conjunto de certámenes, eventos y torneos, cuyo objetivo primordial es lograr un nivel técnico calificado. Su manejo corresponde a los organismos que conforman la estructura del deporte asociado.
De alto rendimiento	Es la práctica deportiva de organización y nivel superiores. Comprende procesos integrales orientados hacia el perfeccionamiento de las cualidades y condiciones físico técnicas de deportistas, mediante el aprovechamiento de adelantos tecnológicos y científicos.
Aficionado	Es aquel que no admite pago o indemnización alguna a favor de los jugadores competidores distinto del monto de los gastos efectivos ocasionados durante el ejercicio de la actividad deportiva correspondiente.
Profesional	Es el que admite como competidores a personas naturales bajo remuneración, de conformidad con las normas de la respectiva federación internacional.

2.3.9 Actividades de desarrollo empresarial

"Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006".

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- La remisión a la Ley 1014 de 2006, de fomento a la cultura del emprendimiento, permite precisar cuáles son las actividades de desarrollo empresarial y emprendimiento calificadas como meritorias.
- La ley define como emprendimiento "una manera de pensar y actuar orientada hacia la creación de riqueza."
- Para el desarrollo empresarial y el emprendimiento la ley propone unos objetivos específicos cuyo desarrollo entenderemos como la realización de actividades meritorias en este aspecto: lograr el desarrollo de personas integrales en sus aspectos personales, cívicos, sociales y como seres productivos; contribuir al mejoramiento de las capacidades, habilidades y destrezas en las personas, que les permitan emprender iniciativas para la generación de ingresos por cuenta propia; promover alternativas que permitan el acercamiento de las instituciones educativas al mundo productivo; fomentar la cultura de la cooperación y el ahorro así como orientar sobre las distintas formas de asociatividad.

2.3.10 Derechos humanos

“Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas”.

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- MADRID-MALO GARIZÁBAL (1988, 163) define los derechos humanos como aquellos “[a]tributos jurídicos inherentes al hombre por su condición de tal, que conciernen al resguardo y perfeccionamiento de su vida, así como al ejercicio de ciertas prerrogativas básicas que el Estado y los otros hombres deben respetar”.
- Los objetivos globales definidos por la ONU están conformados por un conjunto de objetivos adoptados por líderes mundiales el 25 de septiembre de 2015 en una declaración conocida como “nueva agenda de desarrollo sostenible”, que está dirigida a “erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todos”⁵
- La ONU presenta las siguientes definiciones en cada uno de sus objetivos generales⁶, los cuales, incorporados como actividad del objeto de una Esal debidamente constituida a la luz de las normas vigentes como asociación, corporación o fundación, se convierten en actividad meritoria que le permite su acceso al Régimen Tributario Especial.



Poner fin a la pobreza en todas sus formas en el mundo. Un objetivo para reducir los índices de pobreza extrema y para garantizar medios de vida sostenibles, servicios básicos y acceso a la educación.



Poner fin al hambre, lograr la seguridad alimentaria y la mejora de la nutrición y promover la agricultura sostenible. Busca promover una reforma del sistema mundial de agricultura y alimentación para suministrar comida nutritiva para todos.

5 En <http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>, consultado por última vez el 23 de marzo de 2017.

6 Las imágenes que identifican a cada uno de los objetivos de desarrollo sostenible, sus definiciones y comentarios son los usados por las Naciones Unidas y han sido tomados de la misma fuente citada en la referencia anterior.



Garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades. Propende por el aumento de la esperanza de vida y la reducción de algunas causas de muerte comunes en la humanidad, relacionadas con la mortalidad infantil y materna.



Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos. Objetivo que busca mejorar el acceso a la educación en todos los niveles y el incremento en las tasas de escolarización.



Lograr la igualdad entre los géneros y empoderar a todas las mujeres y las niñas. Busca eliminar del mundo la discriminación y la violencia que sufren las mujeres y las niñas.



Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos. Reconociendo que hay suficiente agua dulce en el planeta, promueve el suministro de agua libre de impurezas y accesible para todos.



Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos. Promueve el acceso universal a servicios modernos de energía, mejorar el rendimiento y aumentar el uso de fuentes renovables.



Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos. Promueve el acceso a empleos de calidad, estimulando la economía sin dañar el medio ambiente.



Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación. Reconoce la necesidad de contar con nuevas inversiones en infraestructura sostenible que permita a las ciudades ser más resistentes al cambio climático e impulsar el crecimiento económico y social.



Reducir la desigualdad en y entre los países. Recomienda la aplicación de políticas universales que atiendan especialmente a las necesidades de población desprotegida y marginada.



Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles. Apoya la prosperidad y el crecimiento de las ciudades dentro del mejor aprovechamiento de los recursos, la reducción de la contaminación y de la pobreza.



Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles. Fomenta el uso eficiente de recursos e infraestructura para hacer más y mejores cosas con menos recursos.



Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos. Promueve una actividad económica sostenible y respetuosa con el medio buscando que los países en desarrollo avancen a una economía baja en carbono.



Conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible. Promueve una gestión prudente de los recursos marinos.



Gestionar sosteniblemente los bosques, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y detener la pérdida de biodiversidad. Entendiendo que los bosques protegen la diversidad biológica, se propone poner en marcha medidas para la gestión forestal y la lucha contra la desertificación.



Promover sociedades justas, pacíficas e inclusivas. Promueve la constitución de sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, proveer mecanismos de acceso a la justicia y propender por la construcción de instituciones responsables y eficaces.



Revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible. Promover alianzas entre gobierno, sector privado y sociedad civil, movilizando recursos económicos y fortaleciendo instituciones como la auditoría y la fiscalización.

2.3.11 Administración de justicia

“Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia”

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- En Colombia “[l]a Administración de Justicia es función pública”, tal como lo dispone el artículo 228 de su Constitución Política.
- Como función pública ejecutada por el Estado, MADRID-MALO GARIZÁBAL (1998, 21) define a la Administración de Justicia como aquella que se realiza “para hacer efectivos los derechos, obligaciones, garantías y libertades consagrados en la Constitución y en las leyes, con el fin de realizar la convivencia y mantener la concordia”.
- Por actividades meritorias de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia encontramos las destinadas a brindar acceso a la justicia, a obtener una pronta y cumplida justicia, a brindar garantías ciudadanas frente a una posible extralimitación de jueces, entre otras.

2.3.12 Promoción y apoyo a Entidades Sin Ánimo de Lucro

“Promoción y apoyo a Entidades Sin Ánimo de Lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo”.

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- Con mucha sindéresis ha previsto el legislador que las Esal, constituidas legalmente con el objeto social de apoyar a otras de su misma naturaleza que se dedican a la realización de alguna de las actividades consideradas meritorias, también estarán desarrollando ellas mismas una actividad meritoria, por lo cual estas asociaciones, corporaciones y fundaciones podrán acceder al Régimen Tributario Especial.

2.3.13 Actividades de microcrédito

“Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000”.

En la norma anterior:

- No tenían definición dentro del régimen especial.

En el nuevo Régimen Tributario Especial a partir de la Ley 1819 de 2016:

- La Ley 1819 ha circunscrito esta actividad meritoria a que ella se realice “en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000”, la cual promueve el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas.
- El artículo 39 desarrolla un sistema de microcrédito empresarial que consiste en otorgar créditos por un valor máximo de 25 salarios mínimos legales mensuales vigentes, monto de crédito que el microempresario no puede sobrepasar en ningún momento.
- El sistema está diseñado para que la entidad que realice el microcrédito preste servicios de asesoría técnica especializada al microempresario.

2.4 Determinación del beneficio neto o excedente

El artículo 357 del Estatuto Tributario prescribe el procedimiento de depuración del beneficio neto o excedente para el régimen especial. Este artículo no tuvo modificación alguna con ocasión de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual la determinación del beneficio neto o excedente fiscal continuará haciéndose bajo el mismo procedimiento tradicional (que proviene de la Ley 84 de 1988), el cual señala lo siguiente:

a. Ingresos

- Se toma la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza, por ejemplo ingresos de operación, recibidos por donaciones, ingresos por venta de activos, rendimientos financieros, ingresos por rentas pasivas, otros.

b. Deducciones

- Se resta el valor de los egresos de cualquier naturaleza, siempre que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social (actividades meritorias), por ejemplo gastos de operación, gastos/costos de la actividad meritoria, otros.
- Se resta el valor de las inversiones realizadas en cumplimiento del objeto social (actividades meritorias), por ejemplo la compra de activos fijos.
- La deducibilidad de los pagos salariales está condicionada a que ellos hayan sido sometidos a la retención en la fuente laboral y que sobre ellos se hayan efectuado los correspondientes pagos por seguridad social y aportes parafiscales.
- Lo pagado a personas que ejercen cargos directivos o gerenciales en las Esal del régimen especial por todo concepto que constituya remuneración, en dinero o en especie, siempre que no excedan el 30 % del gasto total anual de la Esal. Aplica en Esal con ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT (\$111.507.000⁷, para el año gravable 2017).
- La deducibilidad de pagos por servicios personales a trabajadores independientes está sujeta a que la Esal verifique el correspondiente pago de aportes a la seguridad social, el cual debe hacerse por una base mínima igual al 40 % del valor del contrato (artículo 135, Ley 1753 de 2015).
- La deducibilidad de pagos a personas del régimen simplificado se encuentra sujeta a que se obtenga y conserve copia de su RUT.
- Para la procedencia de la deducibilidad de costos y gastos se requiere que las facturas y documentos equivalentes de soporte de proveedores cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 616, 617 y 618 del Estatuto Tributario.
- En especial, en las facturas de venta de proveedores se debe cumplir con los requisitos de identificación del vendedor (nombre y NIT), identificación del adquirente (nombre y NIT), discriminación del IVA pagado, llevar un número, fecha de expedición, descripción específica o genérica de los bienes o servicios vendidos, valor total de la operación.
- Cuando se trate de la adquisición de bienes introducidos al país (importados), se debe tener copia del pago de los tributos aduaneros (declaración de importación).
- Los pagos al exterior son deducibles si sobre ellos se efectuó la correspondiente retención en la fuente, si a ello hay lugar.

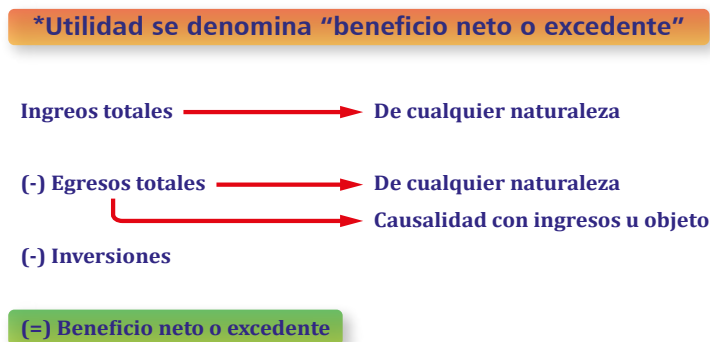
7 UVT para el año 2017 = \$31.859

- Las Esal del régimen especial deben identificar los costos por cada proyecto separados de sus gastos de administración y de las actividades de venta de bienes y servicios.
- En general, los costos y gastos serán deducibles en la medida en que cumplan con las disposiciones contenidas en los artículos 104 a 177-2 del Estatuto Tributario.

c. No deducibles

- No son deducibles las erogaciones realizadas con ocasión de la reinversión de excedentes de años anteriores.
- No son deducibles los pagos (causaciones/devengo) a personas naturales no inscritas previamente en el régimen común del IVA cuando se trate de contratos por valor igual o superior a 3.300 UVT (\$105.135.000⁸, para el año gravable 2017) en el respectivo año gravable.
- No son deducibles los pagos (causaciones/devengo) a personas naturales no inscritas en el régimen común del IVA a partir del momento en que los pagos (causaciones/devengo) alcancen un monto igual o superior a 3.300 UVT (\$105.135.000, para el año gravable 2017) en el respectivo año gravable.
- En general, los costos y gastos serán no deducibles en la medida en que no cumplan con las disposiciones contenidas en los artículos 104 a 177-2 del Estatuto Tributario.
- Lo pagado a personas que ejercen cargos directivos o gerenciales en las Esal del régimen especial por todo concepto que constituya remuneración, en dinero o en especie, cuando excedan el 30 % del gasto total anual de la Esal. Aplica en Esal con ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT (\$111.507.000⁹, para el año gravable 2017).

De acuerdo con lo expuesto, la determinación del beneficio neto o excedente fiscal en Régimen Tributario Especial se representa como se ve en la siguiente gráfica.



Gráfica 3. Determinación del beneficio neto o excedente fiscal.

8 Ídem.
9 Ídem.

2.4.1 Reconocimiento y medición: convergencia hacia nuevos marcos técnicos de contabilidad

El artículo 376 (último) de la Ley 1819 de 2016 trajo la derogatoria expresa del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, base del libro tributario y del proceso de doble sistema de registro de información, constituido por ese libro tributario y los nuevos marcos técnicos normativos de contabilidad basados en la adopción de estándares internacionales como lo había determinado la Ley 1314 de 2009.

La Ley 1819 de 2016 adiciona al Estatuto Tributario el artículo 21-1, en el cual fija las reglas para la determinación de las mediciones fiscales en materia de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos de los contribuyentes, a las cuales les señala criterios diferentes dependiendo de si el contribuyente se encuentra, o no, obligado a llevar contabilidad¹⁰. Superada ya la discusión de si la contabilidad de las Esal debe atender a los nuevos marcos técnicos normativos de contabilidad ahora incorporados en el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información (DUR 2420 de 2015), les corresponde a las entidades del régimen especial aplicar los criterios de reconocimiento y medición fiscal sobre las bases de los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, atendiendo las disposiciones especiales en materia tributaria.

En efecto, el artículo agregado al Estatuto Tributario, que mencionamos arriba, dispone que la medición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos para efectos del impuesto sobre la renta¹¹ se hará de la forma en que lo señalan las normas contables vigentes, cuando la ley tributaria remita a ella y en la forma en que la ley tributaria lo disponga, aclarando que cuando la norma fiscal hable de causación se estará refiriendo a la base contable de acumulación o devengo, términos utilizado en la norma contable.

Como la nueva norma hace referencia al marco técnico normativo contable vigente, es importante hacer la presentación de cada uno de esos marcos contables.

2.4.1.1 Marcos técnicos normativos de contabilidad

A partir de la Ley 1314 de 2009 se dio inicio al proceso de adopción de unos estándares contables de aceptación internacional, los cuales se desarrollaron a partir del año 2013 y ahora se encuentran recogidos en el DUR 2420 de 2015.

10 Para los contribuyentes personas naturales no obligados a llevar contabilidad, pero que voluntariamente decidan hacerlo, el nuevo artículo 21-1 les señala que estarán sometidos para todas sus mediciones a las normas tributarias previstas para los obligados a llevar contabilidad. Es decir, la adopción voluntaria de contabilidad implica una adopción obligatoria de sus mediciones fiscales a partir de la información contable.

11 La remisión a los nuevos marcos técnicos normativos contables como base de información fiscal, que hace la Ley 1819 de 2016 a partir de agregar el artículo 21-1 al Estatuto Tributario, la realiza especificando al comienzo de este artículo que tales remisiones se hacen "para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios". No dice nada la Ley sobre los efectos frente a los demás impuestos nacionales, silencio que puede interpretarse como una remisión hacia los valores nominales.



Gráfica 4. Marcos técnicos normativos de contabilidad en Colombia.

La gráfica anterior nos revela que en la actualidad en Colombia se cuenta con siete marcos técnicos normativos de contabilidad, seis de los cuales se encuentran desarrollados en el DUR 2420 de 2015. Sobre la base de los criterios de reconocimiento y medición en cada marco técnico normativo aplican las regulaciones expresas en materia tributaria.

2.4.1.2 Reconocimiento y medición de ingresos

La norma tributaria establece que “los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable”, ingresos contables que deben reconocerse en atención al marco técnico normativo contable que sea aplicable en cada caso.

El siguiente cuadro muestra un resumen de los criterios de realización fiscal.

Cuadro 2. Realización de los ingresos.

Criterio del ingreso	Realización fiscal		Realización contable	
	Reconocimiento	Efecto	Reconocimiento	Efecto
Intereses implícitos	Valor nominal	Intereses implícitos sin efecto fiscal	Valor presente	Ingresos por método interés efectivo
Método de participación	N/A	Dividendos se reconocen cuando abono en cuenta	Valor de transacción	ORI
Medición a valor razonable contra resultados (propiedad de inversión, modelo de revaluación)	Al momento de enajenación o liquidación	Se mantiene medición inicial	Medición posterior	Contra resultados

Criterio del ingreso	Realización fiscal		Realización contable	
	Reconocimiento	Efecto	Reconocimiento	Efecto
Reversión provi- siones asociadas a pasivos	No se reconoce ingreso por no haber originado gasto deducible	Provisiones y contingencias no deuda fiscal	Provisión y con- tingencia contra resultados	Ingreso
Reversión deterio- ro de activos	No se reconoce ingreso por no haber originado gasto deducible	Las provisiones se aceptan so- bre base fiscal	Reversión del deterioro contra resultados	Ingreso
Ingresos diferidos por programas de fidelización	En periodo fiscal siguiente o en fecha de caduci- dad si es menor	Límite tem- poral en dife- rimiento del ingreso	Programa de fidelización se reconoce como componente separado de la venta	Es ingreso cuan- do se cumple con la obliga- ción de sumi- nistrar premio/ bien - No hay límite temporal
Ingreso por contra- prestación variable (condicionada)	Cuando se cum- pla la condición	Medición a valor nominal	Dentro del costo de adqui- sición	Costo
Ingresos que ha- cen parte del ORI	Al momento de registro en estado de re- sultados o de enajenación, liquidación, baja en cuentas	Reconoci- miento fiscal por cambio en políticas con- ta- bles	Cambios en políticas conta- bles y partidas del ORI	Por cambios hay efecto retroac- tivo

Los casos especiales en materia de realización de ingresos se definen así en la norma tributaria.

- a. Intereses implícitos:** se produce en las transacciones que implican financiación (NIIF para las pymes, 11.13, en DUR 2420 de 2015), las cuales para efectos del impuesto sobre la renta se registran al valor nominal; este registro hace que el ingreso por intereses implícitos no tenga efectos fiscales.

Por ejemplo, una transacción se realiza concediendo un plazo de pago que se extiende más allá (12 meses) de los términos comerciales considerados normales para el contribuyente (6 meses). Suponiendo un valor de venta de \$1.000, el registro contable y fiscal será:

Concepto	Monto \$	Tasa implícita	Plazo	Vr. Registro \$
Valor contable	1.000	6 %	12 meses	943,40
Valor ISR	1.000	6 %	12 meses	1.000,00

Para efectos del impuesto sobre la renta, la transacción se registra por el valor nominal como se muestra en el cuadro de arriba. Cuando se perciba el ingreso

contable por intereses implícitos, tasados contablemente en \$ 56,60, no se generará ningún ingreso para efectos del impuesto sobre la renta, será solamente un ingreso contable.

- b. Dividendos y participaciones y método de participación:** el registro de inversiones por el método de participación (NIIF para las pymes, 14.8, en DUR 2420 de 2015) no tiene efectos en el impuesto sobre la renta.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
Para efectos del impuesto sobre la renta, los dividendos y participaciones se entienden percibidos cuando a los accionistas o socios les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles (artículo 27, Estatuto Tributario).	El anterior momento en el tiempo puede diferir del momento del registro contable (NIIF para las pymes, 23.29), el cual surge cuando se aprueba el dividendo en la reunión general ordinaria de asociados.

- c. Venta de bienes inmuebles:** dice el artículo 27 del Estatuto Tributario que los ingresos por venta de bienes inmuebles se entienden realizados en la fecha de la correspondiente escritura pública de venta, para efectos del impuesto sobre la renta.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
Si ocurre la venta de un inmueble cuyo dinero se recibe durante el año 2017, pero la escritura pública se corre con fecha del año 2018, el ingreso por la venta del inmueble, para efectos del impuesto sobre la renta, se entiende percibido en el año 2018.	<p>Para efectos contables, el ingreso por la venta del inmueble se entiende realizado en el momento en que se transfieren los riesgos y ventajas inherentes al inmueble objeto de la transacción, no se conserva participación en la gestión ni se retiene el control efectivo sobre los bienes, se puede medir el ingreso y el costo de la transacción de manera fiable y se obtienen los beneficios económicos asociados a la operación (NIIF para las pymes, 23.10, en DUR 2420 de 2015).</p> <p>En el caso del ejemplo, si el recibo del dinero se dio de manera simultánea con la transferencia de riesgos y ventajas y se entregó el control del inmueble, la realización contable del ingreso ocurrió en el año 2017.</p>

- d. Medición a valor razonable con cambios en resultados:** la NIIF para las pymes (párrafo 2.34 (b), en DUR 2420 de 2015) define al valor razonable como “el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”.

En el caso de propiedades de inversión, la medición al valor razonable es la técnica para su expresión de medición con ocasión de la medición posterior de esas propiedades (NIIF para las pymes, 16.7. en DUR 2420 de 2015) y su registro se presenta con efectos en la propiedad de inversión contra resultados.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
El ingreso generado por el incremento de valor de un inmueble medido al valor razonable a la fecha en que se informa en estados financieros, no tiene efectos en el impuesto sobre la renta. Para efectos de este impuesto, el ingreso se entiende generado al momento de la venta del activo de propiedad de inversión.	Para efectos contables, al momento de la medición posterior al valor razonable, el aumento de valor de la propiedad de inversión se registra como un incremento del activo contra un ingreso en resultados.

Sea el caso de un bien inmueble (edificio) que el contribuyente tiene para la renta y no para su uso (propiedad de inversión), y presenta los siguientes valores:

Concepto	Valor \$	Criterio
Medición inicial	1.000	Costo
Medición posterior (fin de año)	1.100	Valor razonable
Realización contable	100	Ingreso
Realización en ISR	0	No aplica

- e. Reversión de provisiones asociadas a pasivos:** contablemente se define un pasivo como una obligación presente que proviene de sucesos pasados para cuya cancelación deberá desprenderse de recursos económicos (NIIF para las pymes, glosario de términos). En términos similares ha definido el pasivo para efectos fiscales la Ley 1819 de 2015, en la modificación al artículo 283 del Estatuto Tributario.

La NIIF para las pymes (21.4, 21.7) permite el registro de pasivos como reconocimiento de una provisión cuando en la fecha en que se informa existe una obligación proveniente de un suceso pasado y sea probable que la entidad deba desprenderse de unos recursos que pueden ser medidos de manera fiable, en tratándose de pasivos de cuantía o vencimiento inciertos¹². En este evento, el registro contable del pasivo se hace con cargo a gastos, gastos que no son deducibles del impuesto sobre la renta por expresa definición de la norma tributaria (artículo 105, Estatuto Tributario).

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
Cuando no se materializa el pasivo provisionado, o cuando ello ocurre por menor valor, no surge un ingreso para el impuesto sobre la renta en razón a que proviene de un gasto no deducible en su origen.	Para efectos contables, al momento en que se recupera parcial o totalmente el pasivo provisionado, surge un ingreso, en parte o en todo, por el valor recuperado.

- f. Reversiones por deterioro de activos:** la NIIF para las pymes (27.1, 27.11) pide reconocer como deterioro de los activos el fenómeno que ocurre cuando el valor en libros del activo es superior a su valor recupe-

¹² Estas deudas no hacen parte del pasivo fiscal del contribuyente (artículo 286, Estatuto Tributario), tal como se verá en el capítulo correspondiente.

able, entendiendo por este concepto, en términos generales, el valor razonable del activo menos los costos de venta. Así, cuando la representación contable de un activo tiene un valor superior al que están dispuestos a pagar por él en una transacción entre partes independientes, se está en presencia de un deterioro del activo, el cual la NIIF pide registrar como un menor valor del activo (en una cuenta independiente de deterioro), con cargo a resultados, en una cuenta de gastos que no es deducible del impuesto sobre la renta.

Para efecto de la medición fiscal del deterioro de cartera, y, claro, su deducibilidad en el impuesto sobre la renta, ha dicho la Ley 1819, al modificar el artículo 145 del Estatuto Tributario, que el Gobierno deberá reglamentar las cantidades razonables que tendrán ese reconocimiento fiscal. Es decir, el deterioro de las cuentas por cobrar comerciales no será deducible en la medida de lo contable, sino en lo que por tal concepto fije el reglamento que deberá dictarse.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
En la recuperación del deterioro de valor de los activos, parcial o total, no surge un ingreso para el impuesto sobre la renta en razón a que proviene de un gasto no deducible en su origen.	Para efectos contables, al momento en que se recupera parcial o totalmente el deterioro de valor de un activo previamente contabilizado, surge un ingreso, en parte o en todo, por el valor recuperado.
El deterioro proveniente de las cuentas por cobrar comerciales está sujeto a reglamentación, la cual definirá los montos deducibles por ese concepto; en esa medida, solo generará ingreso tributario para el impuesto sobre la renta la recuperación del deterioro de cartera que provenga de un gasto por deterioro previamente deducido.	

2.4.1.3 Reconocimiento y medición de costos y gastos (deducciones)

La norma tributaria establece que “los costos realizados fiscalmente son los costos devengados¹³ contablemente en el año o periodo gravable”, y que “las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable”, siempre que cumplan con los criterios de reconocimiento de la norma tributaria, con las excepciones señaladas en esta norma respecto de la aplicación contable que haya realizado el contribuyente.

13 El concepto contable de ‘devengo’ hace referencia a la base contable de acumulación, la cual permite el reconocimiento de los elementos “cuando se satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento” (NIIF para las pymes, 2.36). En este orden de ideas, no es lo mismo hablar del devengo en contabilidad que decir los gastos o costos devengados, puesto que en esta acepción contable la palabra devengo no es conjugación del verbo devengar. En su acepción natural (Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, vigésima segunda edición, 2001), hablar de costos y gastos devengado es un contrasentido, y en contexto contable suena ilógico; pero vamos a entender que cuando dice costos y gastos devengados, quiere decir costos y gastos acumulados o causados, atendiendo la previsión hecha en el parágrafo 3 del artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

El siguiente cuadro muestra un resumen de los criterios de realización fiscal de costos y gastos (deducciones).

Cuadro 3. Realización de costos y gastos (deducciones).

Criterio del Costo/ Gasto	Realización fiscal		Realización contable	
	Reconocimien- to	Efecto	Reconocimien- to	Efecto
Pérdida por deterioro de inventario	Al momento de enajenación	Se mantiene medición inicial	Medición posterior	Costo/gasto
Intereses implícitos	Al valor nominal	Costo/gasto sin efecto fiscal	Valor presente	Costo/gasto
Medición a valor razonable contra resultados (propiedad de inversión, modelo de revaluación)	Al momento de enajenación o liquidación	Se mantiene medición inicial	Medición posterior	Contra resultados
Costos/gastos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación	Cuando sea obligatorio el desembolso	Por causación	Componente en la medición inicial	Costo/gasto
Costos/gastos por provisiones asociadas a obligaciones fecha o monto inciertos y por actualizaciones	Cuando sea obligatorio el desembolso	Por causación	Provisión y actualización contra resultados	Costo/gasto
Costos/gastos que hacen parte del ORI	Al momento de registro en estado de resultados o de enajenación, liquidación, baja en cuentas	Reconocimiento fiscal por cambio en políticas contables	Cambios en políticas contables y partidas del ORI	Por cambios hay efecto retroactivo
El ISR y los impuestos no comprendidos en artículo 115 (excepto Impuesto al Consumo)	No deducible	Renta líquida	Devengo	Gasto
Multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios condenatorios y condenas de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, diferentes a laborales	No deducible	Renta líquida	Devengo	Gasto
Distribución de dividendos	No deducible	Renta líquida	Devengo	Gasto
Impuestos asumidos	No deducible	Renta líquida	Devengo	Gasto

Criterio del Costo/ Gasto	Realización fiscal		Realización contable	
	Reconocimien- to	Efecto	Reconocimien- to	Efecto
Conductas típicas sancionadas como dolo	No deducible/ deducible cuando se reconozca que no es punible	Renta líquida	Devengo	Gasto

En términos generales, podemos decir que los criterios de realización en el impuesto sobre la renta para los costos y gastos del contribuyente se comportan como un efecto de espejo del criterio de realización de los ingresos. Así por ejemplo:

- cuando en la realización de los ingresos el Estatuto Tributario ha dicho que no reconoce un ingreso fiscal por efecto del registro contable de intereses implícitos, para la contraparte de la transacción la norma, de manera consecuente, no reconoce la deducibilidad del gasto por el registro de intereses implícitos en una transacción de gasto o costo;
 - de análoga manera ocurre en cuanto se trata de costos y gastos por mediciones a valor razonable, o por deterioro de activos, en donde la norma tributaria ha señalado que no reconoce un ingreso en la recuperación de estas partidas por cuanto ellas provienen de registros de costo o gasto que no son deducibles de impuestos.
- a. **Costos o gastos por desmantelamiento:** el costo por desmantelamiento hace referencia a un componente de la medición inicial de los activos de propiedad, planta y equipo¹⁴, y es aquel monto en que se estima se va a incurrir para la rehabilitación del lugar en que se asienta el activo, al momento de su retiro.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
El costo por desmantelamiento de un activo de propiedad, planta y equipo no es deducible en el impuesto sobre la renta.	Para efectos contables, el costo por desmantelamiento de un activo es parte integral en la determinación de la medición inicial del activo.
Estas erogaciones serán deducibles en el momento en que surja la obligación del desembolso, previo el cumplimiento de los demás requisitos de la norma tributaria.	

- b. **El impuesto sobre la renta y los no comprendidos en el artículo 115:** el artículo trata de los impuestos que son deducibles en el impuesto sobre la renta, mencionando que lo son únicamente: el total pagado en el año por impuesto municipal de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, y el predial pagado en el año,

14 La no deducibilidad del costo o gasto por desmantelamiento es concordante con el hecho de que este concepto no hace parte del factor de medición del costo fiscal de los activos fijos de propiedad, planta y equipo.

siempre que ellos tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente; también es deducible el 50 % de lo pagado por concepto del gravamen a los movimientos financieros, conocido como impuesto del 4 por mil, este aunque no tenga relación de causalidad con la actividad del contribuyente.

Al tenor del nuevo texto del artículo 105, que remite la deducibilidad del gasto por impuestos a los definidos en el artículo 115, conviene revisar el comportamiento que en este aspecto tienen dos de ellos; uno, el impuesto nacional al consumo, y otro el gravamen a los movimientos financieros.

De acuerdo con el artículo 512-1 del Estatuto Tributario, en su nueva versión proveniente del artículo 200 de la Ley 1819, el impuesto nacional al consumo es un costo deducible del impuesto de renta como un mayor valor del bien o servicio adquirido¹⁵.

Para el caso específico de las Esal, la deducibilidad del 50 % del valor pagado gravamen a los movimientos financieros, opera sobre la base del artículo 115, no obstante la aparente prohibición de deducibilidad mencionada en el inciso dos, del parágrafo uno, del artículo 4 del Decreto 4400 de 2005 con las modificaciones allí realizadas por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005. El criterio aplicable, expuesto por PÉREZ HOYOS (2015, 29) en la primera edición de esta Guía de Aspectos Tributarios de las Esal, es que la deducibilidad del 50 % de la que habla el artículo 115, llega de la mano de una norma posterior y de mayor jerarquía que la norma que lo prohíbe.

Impuesto sobre la renta	Contabilidad
<p>Son deducibles los siguientes impuestos pagados en el año, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad del contribuyente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El impuesto de industria y comercio; • Su impuesto complementario de avisos y tableros; • El impuesto predial; • El impuesto nacional al consumo, como un mayor valor del costo. <p>Es deducible de impuestos, aunque no tenga relación de causalidad con la actividad del contribuyente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50 % del gravamen a los movimientos financieros pagado en el año gravable. 	<p>El reconocimiento contable de los impuestos y su representación dentro del gasto se da una vez se determine la afectación (decremento) de beneficios económicos futuros por la vía de una disminución en el activo o un incremento en el pasivo¹.</p>

- c. Gastos provenientes de conductas consagradas en la ley como delito:** el gasto derivado de conducta sancionable a título de dolo, que haya sido rechazado por la administración tributaria, podrá ser posteriormente imputado por el contribuyente en su declaración del

¹⁵ De idéntica manera se pronunciaba el artículo 512-1 anterior, que provenía de la Ley 1607 de 2012.

impuesto sobre la renta, pero solo una vez que las autoridades competentes determinen que esa conducta no es punible; este es el nuevo tratamiento de estas expensas, de acuerdo con la Ley 1819. El inciso 3 del artículo 107 anterior, establecía que en estos casos, una vez determinada la no punibilidad de la conducta, procedía la devolución o compensación de los valores desconocidos.

- d. Gastos de representación:** bajo esta denominación genérica pueden quedar cobijados los que el nuevo artículo 107-1 del Estatuto Tributario define como “atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos”; expensas necesarias en la actividad del contribuyente desde la perspectiva del mercadeo y la comercialización de bienes y servicios, pero normalmente rechazadas por la administración tributaria por, supuestamente, carecer de nexo causal con toda actividad. Dice este nuevo artículo que estos gastos son deducibles hasta por un monto igual al “1 % de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados”.

Se trata de un principio legal de reconocimiento de estos conceptos del gasto del contribuyente, y su restricción al 1 % del ingreso fiscal puede entenderse como un límite caprichoso dentro de una expensa necesaria.

- e. Depreciación:** la norma anterior (artículos 127 a 141 del Estatuto Tributario) permitía la deducibilidad de cantidades razonables por concepto de depreciación anual, hasta llegar a la depreciación del 100 % del activo. La base para establecer las alícuotas anuales de depreciación estaban trazadas en función de la vida útil de los bienes depreciables que señalaba la norma reglamentaria, la cual precisaba que ellas eran de 20 años para inmuebles y oleoductos, 10 años para barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipos y bienes muebles, y 5 años para vehículos y computadores.

Para evaluar los cambios en el tema del monto de las alícuotas permitidas por concepto de depreciación de activos, inicialmente vamos a revisar el escenario contable en ambiente NIIF. En el nuevo escenario contable de las normas internacionales encontramos que el concepto de vida útil se acerca a una definición de vida útil económica, en cuya determinación intervienen elementos como la utilización prevista del activo (considera aspectos tales como las decisiones de la alta gerencia), las restricciones en el uso, así como también se considera que su depreciación puede no abarcar el total del valor del activo propendiendo por la presencia de un valor residual¹⁶.

La Ley 1819 ha cambiado diametralmente el postulado de aceptación de deducibilidad de la depreciación, pues ahora la norma tributaria no define la duración de la vida útil del activo, sino que establece unas tasas máximas anuales

¹⁶ Se define como el valor que se puede obtener en el presente por la disposición del activo, como si en éste ya se manifestaran todas las condiciones de finalización de su vida útil.

de depreciación para cada grupo de activos. Como el opuesto de la tasa de depreciación es la vida útil del activo, siendo ésta la base de aquella, al legislar en la determinación de una tasa máxima de depreciación se está estableciendo una vida útil mínima para efectos fiscales. En el siguiente cuadro se expresan las vidas útiles mínimas de los activos para efectos fiscales a partir de la tasa máxima de depreciación fijada por ley.

Cuadro 4. Depreciación y vida útil.

Conceptos de bienes a depreciar	Máxima tasa de depreciación fiscal anual (%)	Mínima vida útil fiscal (años)
Construcciones y edificaciones	2,22	45
Acueducto, planta y redes	2,50	40
vías de comunicación	2,50	40
Flota y equipo aéreo	3,33	30
Flota y equipo férreo	5,00	20
Flota y equipo fluvial	6,67	15
Armamento y equipo de vigilancia	10,00	10
Equipo eléctrico	10,00	10
Flota y equipo de transporte terrestre	10,00	10
Maquinaria, equipos	10,00	10
Muebles y enseres	10,00	10
Equipo médico científico	12,50	8
Envases, empaques y herramientas	20,00	5
Equipo de computación	20,00	5
Redes de procesamiento de datos	20,00	5
Equipo de comunicación	20,00	5

La nueva injerencia de la norma fiscal en lo contable no resuelve el conflicto de vieja data entre ellas, por el contrario, lo atiza en desmedro del contribuyente. Así, la vida útil económica de los activos pretende ser el criterio regulador en la contabilidad del contribuyente, pero finalmente se impondrá el criterio de la vida útil fiscal, por las mismas razones que ocurrió cuando estábamos en presencia del anterior marco regulador de la contabilidad (Decretos 2649 y 2650 de 1993).

El asunto pasa por considerar que si la vida útil económica (en lo contable) es inferior a la fiscal, la depreciación tendrá una alícuota mayor que no será deducible fiscalmente en el mismo año en que la registra, generando un aumento de las cargas tributarias. El mayor valor de depreciación será deducible en los subsiguientes años hasta el final de la vida útil fiscal, pero ese diferimiento causará un mayor impuesto en los primeros años incrementado en el costo de oportunidad por tener que llevar en el tiempo una deducción del presente, como lo veremos a continuación.

Cuadro 5. Efectos fiscales de la depreciación I.

Activo depreciable = vehículo				
Medición inicial 2017 = \$100.000.000				
Depreciación = línea recta				
Vida útil económica = 3 años				
Valor residual = \$10.000.000				
Máxima tasa depreciación fiscal anual = 10 %				
Mínima vida útil fiscal = 10 años				
Periodo de depreciación	Contable	Fiscal	No deducible	Carga tributaria
Año 1	30.000.000	9.000.000	21.000.000	7.140.000
Año 2	30.000.000	9.000.000	21.000.000	6.930.000
Año 3	30.000.000	9.000.000	21.000.000	6.930.000
Año 4	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 5	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 6	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 7	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 8	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 9	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Año 10	-	9.000.000	-9.000.000	-2.970.000
Total	90.000.000	90.000.000	-	210.000

El cuadro anterior sugiere las siguientes conclusiones:

- Cuando la vida útil contable es inferior a la determinada mediante el sistema fiscal de fijación de tasas máximas de depreciación, ocurre un incremento de la carga tributaria mientras se agota la vida contable.
- Entre mayor sea la distancia en el tiempo de las vidas útiles contable y fiscal, más largo será el periodo de recuperación del exceso de carga tributaria, aumentando el costo financiero del pago inicial.
- La presencia del valor residual para la depreciación contable, también lo asume para la fiscal (artículo 131, Estatuto Tributario), ocasionando un menor valor deducible.
- Por efecto de la mayor tarifa de tributación del año gravable 2017 (34 %), sobre la de los siguientes años (33 %), los activos adquiridos en el 2017, cuya vida útil económica sea inferior a la determinada por el sistema fiscal de tasas máximas, tendrán un sobrecosto irre recuperable en su carga tributaria al finalizar el tiempo de depreciación fiscal.
- No se reconoce fiscalmente el sistema contable de depreciación por componentes.
- Para las Esal puede continuar siendo más conveniente en materia fiscal solicitar la deducibilidad del valor del activo en el año de su adquisición (artículos 357 Estatuto Tributario y 1.2.1.5.4 DUR 1625 de 2016).

Cuando la vida útil económica (en lo contable), es superior a la fiscal, la depreciación tendrá una alícuota menor que será deducible fiscalmente en el mismo año en que la registra, generando también un aumento de las cargas tributarias. El menor valor de depreciación será deducible en todos los años hasta el final de la vida útil económica, como lo veremos a continuación.

Cuadro 6. Efectos fiscales de la depreciación II.

Activo depreciable = vehículo				
Medición inicial 2017 = \$100.000.000				
Depreciación = línea recta				
Vida útil económica = 17 años				
Valor residual = \$10.000.000				
Máxima tasa depreciación fiscal anual = 10 %				
Mínima vida útil fiscal = 10 años				
Periodo de depreciación	Contable	Fiscal	No deducible	Carga tributaria
Año 1	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 2	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 3	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 4	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 5	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 6	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 7	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 8	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 9	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 10	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 11	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 12	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 13	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 14	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 15	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 16	5.294.118	5.294.118	-	-
Año 17	5.294.118	5.294.118	-	-
Total	90.000.000	90.000.000	-	-

Del cuadro anterior se desprende que con la creación del sistema de tasas máximas de depreciación deducibles por año se ha generado una ampliación de las vidas útiles (mínimas) de los activos, lo que lleva a una ampliación en el tiempo de la deducción por depreciación pero a unas tasas menores que las anteriores. El resultado en lo económico es que el contribuyente pagará un mayor impuesto de renta en el lapso correspondiente a las vidas útiles de la norma anterior, y un menor valor en el exceso de tiempo antes del efecto financiero del diferimiento a tan largo plazo. Este hecho evidente, refuerza la conclusión anterior de que para las Esal puede

ser más beneficioso continuar con la práctica de solicitar la deducibilidad de los activos adquiridos.

2.4.1.4 Reconocimiento y medición de activos

Para efectos fiscales, la Ley 1819 ha hecho precisiones en cuanto al reconocimiento fiscal de los bienes del contribuyente, en donde básicamente se parte de los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera para llegar, luego de un proceso de depuración de elementos en cada caso, a una expresión fiscal basada en el costo histórico (valor de la transacción). Presentamos algunos casos particulares.

- a. **Costo fiscal de propiedad, planta y equipo:** está conformado por el precio de adquisición, más los valores de costos directamente atribuibles hasta cuando se encuentre disponible para su uso, más las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones “que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable”. De manera taxativa, la nueva redacción del artículo 69 del Estatuto Tributario manifiesta que los costos por desmantelamiento y retiro del activo y por rehabilitación del lugar en que se asienta, no hacen parte del costo de los bienes de propiedad, planta y equipo, ni de los bienes de propiedades de inversión.

Factores como los pagos de honorarios legales y de intermediación, que hacen parte del costo del activo de acuerdo con las NIIF, no podrán ser parte del valor de ese activo en la norma fiscal considerando que la norma acepta como tal únicamente aquellos que se consideren directamente atribuibles al activo.

La norma contable internacional señala, en términos generales, que las mejoras y reparaciones mayores se reconocerán como propiedad, planta y equipo cuando cumplan con esa definición, es decir, que sean activos tangibles para el uso o para arrendamiento y que se espere usar durante más de un periodo. El caso de las inspecciones tiene mención específica que dice que se tomará como activo si es para el uso y su duración es por más de un periodo.

Según la norma contable internacional, hace parte del costo del activo en su medición inicial el valor pagado por impuestos que no sean recuperables. Es el caso del IVA en la adquisición de activos, el cual, por regla general, no es descontable para el adquirente (artículo 491, Estatuto Tributario), con las excepciones consagradas en los artículos 485-2 y 258-2, que permiten el descuento en el sector de hidrocarburos y en las industrias básicas. Cuando el IVA no es recuperable, debe ser tomado como un mayor valor del costo del activo en la norma contable internacional. Cuando el IVA es recuperable, esa misma norma nos dice que no hace parte del costo del activo. Ahora surge el nuevo artículo 115-2 que dice que el IVA en la compra de activos es deducible en el impuesto sobre la renta, caso en el cual consideramos que ese IVA no entra a formar parte del costo del activo para efectos contables ni fiscales.

Medición inicial	Valor	Costo contable	Costo fiscal
Precio de adquisición de activo	100.000.000	100.000.000	100.000.000
IVA (deducible)	19.000.000	-	-
Comisión por compra	3.000.000	3.000.000	-
Inspección oficial previa	1.000.000	1.000.000	-
Estimación costos de desmantelamiento	12.000.000	12.000.000	-
Totales	135.000.000	116.000.000	100.000.000

Los valores tomados en contabilidad por efecto de mediciones posteriores no tendrán incidencia en lo fiscal; el valor fiscal del activo así medido se tendrá como tal en el tiempo, el cual solo se podrá adicionar mediante el sistema de reajuste fiscal del costo de los activos consagrado en el artículo 70 del Estatuto Tributario.

- b. Costo fiscal de propiedades de inversión:** la norma precisa para estos activos el mismo sistema de determinación del costo fiscal que el repasado arriba para los demás elementos de propiedad, planta y equipo. Como quiera que las propiedades de inversión se representan en sus mediciones posteriores al concepto del valor razonable, esta expresión no tiene efectos fiscales, es decir, también en las propiedades de inversión se mantiene en el tiempo la representación fiscal al costo histórico.
- c. Inventarios:** el costo fiscal está conformado por todos los costos provenientes de su adquisición y transformación, adicionados por los costos en que se incurra para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio, con remisión expresa a la norma contable.

El valor fiscal del inventario no se afectará por mediciones de deterioro, tal como lo vimos en los capítulos correspondientes a ingresos y deducciones. No obstante, el nuevo texto del artículo 64 del Estatuto Tributario reconoce que los inventarios pueden disminuirse (costo deducible) por los siguientes conceptos:

- Por faltantes en inventarios de fácil destrucción o pérdida, hasta el 3 % de la suma del inventario inicial más las compras del periodo gravable.
- También en inventarios como el anterior, se aceptará una disminución mayor por evento comprobado de fuerza mayor o caso fortuito (acción del hombre o de la naturaleza).
- En inventarios diferentes a los anteriores, se acepta la disminución por los dados de baja por obsolescencia, que hayan sido debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados. El soporte de la disminución será un documento en donde conste la información detallada de los productos así dados de baja, el cual deberá estar certificado por representante legal y las personas responsables de la destrucción.
- Cuando se trate de inventarios asegurados, la parte deducible será aquella que no se encuentre cubierta por la póliza respectiva.

- d. Diferencia en cambio:** con la adición del artículo 288 al Estatuto Tributario, ha dispuesto la norma legal que las partidas en moneda extranjera, sean de activos, pasivos, ingresos, costos, gastos (deducciones), se medirán para efectos fiscales a la tasa representativa del mercado al momento de la medición inicial (reconocimiento) y mantendrán dicho valor en el tiempo hasta el momento de la enajenación o abono (activos), y liquidación o pago parcial (pasivos).

Cuando ocurra que el contribuyente realiza la enajenación o abono, o la liquidación o pago parcial, la transacción se reconocerá a la misma tasa inicial, con lo cual surgirán en ese momento, para efectos fiscales, los ingresos gravados, o los costos o gastos deducibles.

2.4.1.5 Reconocimiento y medición de pasivos

Con los mismos términos de la norma contable (NIIF para las pymes, 2.15), la norma fiscal define el pasivo como “una obligación presente de la entidad [contribuyente], surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla la entidad [contribuyente] espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

Para efectos fiscales, no se reconocerán como pasivos, los siguientes:

- Provisiones y pasivos contingentes según la técnica contable, que son aquellos pasivos de cuantía o vencimiento incierto, provenientes de sucesos pasados, en donde sea probable que la entidad (contribuyente) tenga que desprenderse de recursos para liquidar la obligación.
- Los pasivos laborales (beneficios a empleados) cuyo derecho no se encuentre consolidado en cabeza del trabajador, con excepción de las pensiones de jubilación e invalidez.
- El pasivo por impuesto diferido.
- Los ajustes de medición a valor razonable en operaciones de cobertura y derivados.

2.4.2 Régimen de transición hacia nuevos marcos técnicos normativos

La adopción de los nuevos marcos técnicos normativos de contabilidad como base de la información fiscal requería, como en efecto se hizo en la Ley 1819, la adopción de un régimen de transición que hiciera el puente para pasar de una información fiscal de base Colgaap a una información fiscal de base NIIF.

2.4.2.1 Efectos del Esfa

Para efectos fiscales se han trazado las siguientes reglas en materia de efectos de las políticas contables, reconocimientos y mediciones efectuados en la

contabilidad del contribuyente a partir del Estado de Situación Financiera de Apertura (Esfa)¹⁷.

a. La reexpresión de activos y pasivos en Esfa no genera fiscalmente nuevos ingresos o deducciones, si ellos ya los generaron en periodos anteriores

En materia contable, los efectos de la reexpresión de activos y pasivos en el Esfa se efectuaron contra el patrimonio del contribuyente.

b. El valor de reexpresión de activos y pasivos en Esfa no tiene efecto fiscal

Por ello, fiscalmente los activos y pasivos continuarán representándose con los mismos valores patrimoniales con los que se declararon el año inmediatamente anterior al de adopción del Esfa; año gravable 2013 para usuarios de grupos 1 y 3, y año gravable 2014 para usuarios de grupo 2.

c. Los activos y pasivos no reconocidos en Esfa deben mantener fiscalmente su valor patrimonial

Los activos y pasivos que en virtud del proceso de adopción de NIIF el contribuyente no llevó como tales para el Esfa, no pueden eliminarse de las declaraciones tributarias. La ley ha dispuesto que no obstante que dichos activos y pasivos ya no hagan parte de la contabilidad del contribuyente llevada bajo los nuevos estándares internacionales, unos y otros tienen que permanecer dentro de su patrimonio fiscal y se deben seguir declarando por el costo fiscal por el que se hayan declarado en el año gravable anterior, los cuales son los mencionado en el literal anterior.

d. Los costos atribuidos a activos y pasivos en Esfa no tendrán efectos fiscales

La adopción de los nuevos estándares internacionales de contabilidad supone la aplicación de criterios para la transición de la norma local a ese nuevo estándar, que en el caso de las pymes se encuentran definidos en la Sección 35, bajo el título de Transición a la NIIF para las pymes.

La sección mencionada contiene unas exenciones que permiten que en la adopción por primera vez, por ejemplo, los activos de propiedad, planta y equipo, propiedad de inversión e intangibles se reconozcan al valor del costo atribuido, y no al valor del costo del modelo de medición inicial; el costo atribuido para estos efectos puede ser el obtenido a través de una medición a valor razonable, o a través de llevar una revaluación obtenida de acuerdo con la norma contable anterior.

¹⁷ El Esfa marca el periodo de adopción por primera vez y abre la transición de la contabilidad bajo norma local a los nuevos marcos técnicos normativos de contabilidad con base en estándares internacionales, como en el caso específico de la transición a la NIIF para las pymes (NIIF para las pymes, párrafo 35.1). En la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera como estándar internacional, se dispuso que habría un proceso previo durante dos años, llamados de preparación obligatoria el primero y de transición el segundo; al final del primer año, que lo fue el 2013 para los usuarios de los grupos 1 y 3 y el 2014 para los del grupo 2, se debía surtir el proceso de conversión del Balance en Esfa, con fecha 1 de enero del año inmediatamente siguiente, es decir 1 de enero de 2014 para usuarios de grupos 1 y 3 y 1 de enero de 2015 para usuarios del grupo 2.

La norma legal ha precisado que estos conceptos de costo atribuido no tienen efecto legal alguno, y que los activos y pasivos así medidos con ocasión de la adopción por primera vez (Esfa) se seguirán declarando por los mismos valores por los que se declararon en el año gravable anterior al Esfa.

e. Los activos totalmente depreciados o amortizados antes del Esfa no serán objeto de nuevas deducciones

La adopción de la norma internacional conlleva una nueva estimación de la vida útil de los activos, medida desde una perspectiva de vida útil económica. Esto ha ocasionado en muchos casos una ampliación de la vida útil frente a la establecida en la norma contable anterior, en donde la generalidad de los contribuyentes utilizaba las vidas útiles determinadas para efectos fiscales (de 5, 10 y 20 años).

La ampliación del término de vida útil contable conlleva una extensión del periodo de depreciación y unos nuevos cargos por este gasto en los años siguientes. Lo que reza la ley para efectos fiscales es que si tales activos se encontraban totalmente depreciados al momento de la adopción de NIIF, ellos no podrán generar nuevas deducciones por depreciación; es decir, habrá un gasto por depreciación contable que no será deducible fiscalmente.

f. Los cambios en políticas contables no generan efecto en el impuesto sobre la renta

El efecto retroactivo del cambio en políticas contables no se trasmite a la información tributaria; los activos y pasivos se continuarán declarando por el costo fiscal del año gravable anterior al cambio de la política contable. Para efectos fiscales, los cambios en políticas contables deben estar soportados y certificados por contador público o revisor fiscal.

g. La corrección de errores de periodos anteriores debe generar corrección en la correspondiente declaración de renta

Dispone la norma que si la corrección de la declaración no se realiza, el costo fiscal de activos y pasivos no podrá modificarse y se mantendrá en el valor declarado en el año gravable anterior al del ajuste de corrección contable del error. También aquí requiere la norma fiscal del soporte y certificación de contador público o revisor fiscal.

h. El valor de la ganancia por conversión a NIIF no puede ser distribuido

Como resultado de llevar todas las contrapartidas del proceso de conversión a NIIF al patrimonio del contribuyente, las ganancias que así se llegaron a determinar no son susceptibles de ser distribuidas en calidad de dividendo (o participación). Dice la Ley 1819 que esta distribución podrá hacerse cuando ocurra “la disposición o uso del activo o la liquidación del pasivo correspondiente”.

2.4.2.2 Base de información en impuesto sobre la renta: de Colgaap a NIIF

Las siguientes son las reglas definidas por la Ley 1819 de 2016 para hacer la transición de la base de información del impuesto sobre la renta. Los valores de

activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones del contribuyente presentados en el impuesto de renta, hasta por el año gravable 2016, se tomarán sobre la base de información preparada a partir de las normas contables anteriores (Decretos 2649 y 2650 de 1993); esta información debe reposar o bien en el libro tributario, o bien en el sistema de registro de las diferencias entre las bases contables de los nuevos marcos técnicos normativos y Colgaap, cual sea el modelo desarrollado por el contribuyente con fundamento en el Decreto 2548 de 2014. Desde el año gravable 2017, la información del contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta se emitirá sobre la base de su información contable preparada a partir de los nuevos marcos técnicos normativos de contabilidad, dejando de existir definitivamente la base Colgaap.

Las reglas de transición están dadas para su aplicación a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, que para efectos del impuesto sobre la renta lo es el 1 de enero de 2017.

a. Saldos pendientes por amortizar

Los activos amortizables, que presenten saldos pendientes por amortizar, se terminarán de amortizar en un plazo no inferior a cinco años, tal como lo disponía el inciso del artículo 143, anterior, del Estatuto Tributario, amortización que se hará mediante el sistema de línea recta.

b. Saldos pendientes por depreciar

Los activos depreciables, que presenten saldos pendientes por depreciar, se terminarán de depreciar durante el término de vida útil restante del activo correspondiente, medida de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1.2.1.18.4 del DUR 1625 de 2016, que es de cinco, diez y veinte años, de acuerdo con la clase de activo.

Así por ejemplo, un activo vehículo adquirido en diciembre de 2016 se depreciará en cinco años (regla anterior), en tanto ese mismo activo adquirido en enero de 2017 se depreciará a una tasa máxima del 10 % anual, lo que le supondrá una vida útil mínima de 10 años. Si un activo similar se adquirió en enero del año 2013, su depreciación terminará en enero del 2018.

Es claro que la ley ha dispuesto que las nuevas reglas de depreciación, a partir del sistema de tasas máximas deducibles por año, tiene efecto sobre los activos adquiridos desde el 1 de enero de 2017.

2.4.2.3 Ajustes por diferencia en cambio

Las siguientes son las reglas para la transición de activos y pasivos en moneda extranjera.

a. Pasivos en moneda extranjera

Los existentes al 31 de diciembre de 2016 mantendrán su valor determinado mediante la conversión de la deuda a moneda nacional a la tasa representativa en esa fecha.

Los pagos posteriores sobre esas deudas se convertirán a moneda nacional a la tasa representativa del mercado en la fecha arriba señalada, y el saldo que quede al finalizar el pago de la deuda se tomará como un ingreso gravado o un costo o gasto deducible, según el sentido de ese remanente.

b. Activos en moneda extranjera diferentes a inversiones en acciones

Los existentes al 31 de diciembre de 2016, diferentes de las inversiones en acciones y de las participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario de las operaciones, mantendrán su valor determinado mediante la conversión del valor del activo a moneda nacional a la tasa representativa en esa fecha.

Los abonos posteriores se convertirán a moneda nacional a la tasa representativa del mercado en la fecha arriba señalada, y el saldo que quede, luego del cobro total o de su enajenación, se tomará como un ingreso gravado o un costo o gasto deducible, según el sentido de ese remanente.

c. Inversiones en moneda extranjera

Los existentes al 31 de diciembre de 2016, que sean inversiones en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio del contribuyente, reflejarán su costo fiscal de acuerdo con su fecha de adquisición, de la siguiente manera:

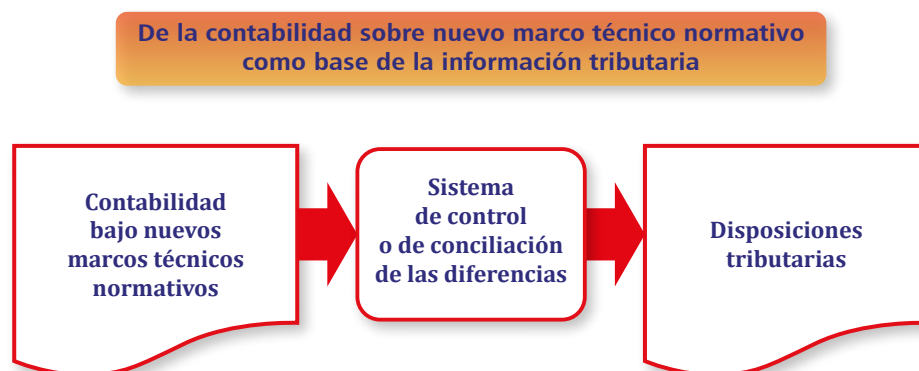
- Si fueron adquiridas antes del 1 de enero de 2015: su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será igual al valor patrimonial al 1 de enero de 2015, que está determinado por la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional a la tasa representativa del 31 de diciembre de 2014. Desde el 1 de enero de 2017, su tratamiento será igual al visto en el literal anterior para los activos.
- Si fueron adquiridas a partir del 1 de enero de 2015: su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será igual al determinado con base en la tasa representativa del mercado al momento del reconocimiento inicial de la inversión. La diferencia entre este valor y el costo fiscal al 31 de diciembre de 2016, que se determina con base en la tasa representativa en esa fecha, no estará gravada (si es del ingreso), ni será deducible (si costo o gasto). En el momento de su enajenación o liquidación también aplicará lo señalado en el literal anterior para los activos.

2.4.3 Sistema de control o de conciliación de diferencias contables y fiscales

Para que el contribuyente pueda presentar su información tributaria sobre una representación generalmente pedida sobre la base del costo histórico, como lo hemos visto hasta ahora, tomada desde su sistema de información contable construido sobre los nuevos marcos técnicos normativos, que reconocen las transacciones sobre la base de criterios financieros, requiere de un elemento que permita esa transformación.

La Ley 1819, al adicionar el artículo 771-2 al Estatuto Tributario, dispuso que todos los obligados a llevar contabilidad, claro incluidas las Esal, “deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto.”

El siguiente gráfico representa el modelo ordenado por la Ley 1819.



Gráfica 5. Sistema de control de las diferencias.

El gráfico anterior enseña con claridad el nuevo escenario de los sistemas de información que debe observar todo contribuyente obligado a llevar contabilidad.

En el lapso comprendido por los años 2015 y 2016 estuvo dominado por las disposiciones del Decreto 2548 de 2014, reglamentario del famoso artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, que dispuso que, durante los años 2015 a 2018 para los usuarios de norma internacional de los grupos 1 y 3, y 2016 a 2019 para los usuarios del grupo 2, se debería llevar un sistema de información fiscal paralelo a la contabilidad bajo los nuevos estándares normativos; esto finalmente se tradujo en que todos los contribuyentes tenían que llevar un doble sistema de información, para usos contable y tributario, muy cercano a un doble sistema de contabilidad en cuanto una de las manifestaciones del sistema de información tributaria era el llamado libro tributario, el cual debía observar los lineamientos de la anterior norma contable colombiana.

El impacto de sobrecarga tributaria que para el contribuyente representaba el verse obligado por las normas legales a llevar un sistema de doble contabilidad, fue un hecho reconocido y evaluado por la Comisión de Expertos en su informe final (2015, 70), la que se pronunció al respecto manifestando que ello generaba un incremento de “[l]os costos de transacción asociados con el cumplimiento del impuesto”.

Así, se proponía desde la Comisión de Expertos volver a unificar el sistema a partir de construir la información tributaria sobre la base de los nuevos marcos técnicos normativos de la contabilidad, es decir, volver al sistema vigente hasta

el año 2014 en donde se llevaba una sola contabilidad, y la doble contabilidad era sancionada por el Código de Comercio¹⁸.

Pero en busca del cometido de simplificar el sistema y reducir lo que la Comisión de Expertos llamó costos de transacción (en realidad un auténtico impuesto disfrazado de costo de administración), la Ley 1819 extravió su camino. Así, hemos pasado de un sistema de doble contabilidad a uno de por lo menos triple contabilidad.

La misma norma ha dispuesto que la inobservancia del sistema de conciliación de las diferencias será sancionada como irregularidad en la contabilidad. La ley creadora del sistema no prescribió sus características y elementos y el legislador optó por trasladarle esa definición y estructuración del sistema de conciliación al Gobierno Nacional, a quien le dijo que debía reglamentar esa materia.

2.4.3.1 Unidad monetaria para efectos fiscales

El nuevo artículo 868-2 del Estatuto Tributario dispone que “[p]ara efectos fiscales, la información financiera y contable así como sus elementos activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, se llevarán y presentarán en pesos colombianos, desde el momento de su reconocimiento inicial y posteriormente”, esto es, que la contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos debe llevarse en moneda local desde su origen transaccional.

Entonces, si un contribuyente definió que su unidad monetaria es una extranjera, ese sistema de información no será considerado válidamente como contabilidad. Desde el registro transaccional ese contribuyente deberá mostrar su contabilidad en pesos colombianos, constituyéndose el sistema en moneda extranjera en una cuarta contabilidad para él.

2.4.4 Nuevo tratamiento tributario para las donaciones

La donación, ese traspaso libre, espontáneo y ausente de contraprestación de un bien o recurso, de una persona a otra, que, en materia tributaria, carece de nexo causal con la actividad del donante y que no es necesario ni proporcionado con su operación, tenía el reconocimiento fiscal de la deducibilidad para el donante siempre que donante y donatario cumplieran con una serie de requisitos formales. La finalidad social y humanitaria, que debía reconocerse en la naturaleza y actividad del donatario, se conjugaba con el ánimo altruista del donante, lo que resultaba en el reconocimiento fiscal de un gasto deducible. Así, el legislador aceptaba que el contribuyente podía disponer de una parte de sus recursos para darle a sus impuestos una destinación específica.

¹⁸ El artículo 74 del Código de Comercio calificaba de fraude la existencia de doble contabilidad en el comerciante y decía que en tal caso ella obraba en su contra. Este artículo fue derogado por la Ley 1564 de 2012, del Código General del Proceso, tal vez allanando el camino para permitir un doble sistema de información contable y tributario, como en efecto ocurrió.

La Ley 1819 ha cambiado el tratamiento tributario de las donaciones, las cuales pasan a tener tratamientos disímiles en materia tributaria. En el nuevo escenario, las donaciones podrán tener uno de los siguientes tratamientos tributarios:

- Darán lugar a deducción y a descuento, simultáneamente, en el impuesto sobre la renta.
- Darán lugar a deducción.
- Darán lugar a descuento.
- No serán deducibles ni darán lugar a descuento.

2.4.4.1 Donaciones que dan lugar a deducción y descuento

Definidas a partir de las calidades del donatario, las siguientes donaciones tendrán el beneficio de concederle al donante una deducción y un descuento en su impuesto sobre la renta.

- Red Nacional de Bibliotecas Públicas y Biblioteca Nacional:** desarrollada a partir de la Ley 1379 de 2010, la Red Nacional de Bibliotecas Públicas se define como aquella red “que articula e integra las bibliotecas públicas estatales y sus servicios bibliotecarios en el orden nacional, departamental, distrital y municipal, bajo la coordinación del Ministerio de Cultura-Biblioteca Nacional de Colombia” (artículo 2), de las cuales se reconoce que prestan servicios estratégicos para la Nación los cuales “se declaran de utilidad pública y social” (artículo 3).

Las donaciones realizadas a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y Biblioteca Nacional, consistentes en dinero para su construcción, dotación o mantenimiento, realizadas por personas jurídicas contribuyentes, y las donaciones de acervos bibliotecarios, recursos informáticos y recursos bibliotecarios, tienen el siguiente tratamiento tributario para el donante:

- Deducibilidad del 100 % del valor real donado en el año gravable en que se realice la donación (artículo 125, Estatuto Tributario).
- Descuento en el impuesto sobre la renta del 25 % del valor donado en el año gravable de la donación (parágrafo artículo 257, Estatuto Tributario).
- El descuento no puede exceder el 25 % del impuesto de renta a cargo del donante. El exceso de este límite lo puede solicitar como descuento en el periodo gravable siguiente al de la donación (artículo 258, Estatuto Tributario).

- Instituciones de Educación Superior:** las donaciones efectuadas a Instituciones de Educación Superior que sean Esal, o al Icetex, dirigidas a programas de becas total o parcial o créditos condonables sobre programas educativos aprobados por el Ministerio de Educación, que beneficien a estudiantes de estratos 1, 2 y 3, tienen el siguiente tratamiento tributario:

- Deducibilidad del 100 % del valor donado en el año gravable en que se realice la donación (artículo 158-1, Estatuto Tributario).
- Descuento en el impuesto sobre la renta del 25 % del valor donado en el año gravable de la donación (parágrafo 3 artículo 256, Estatuto Tributario).
- El descuento no puede exceder el 25 % del impuesto de renta a cargo del donante. El exceso de este límite lo puede solicitar como descuento dentro de los cuatro periodos gravables siguientes al de la donación (artículo 258, Estatuto Tributario).

2.4.4.2 Donaciones que dan lugar a deducción

Las donaciones de este título mantienen el tratamiento que les daba la norma antes de la Ley 1819, tratamiento que siempre se ha otorgado a partir de la condición del donatario.

- a. **Corporación General Gustavo Matamoros D'costa:** las donaciones a esta Corporación "y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia", generan una deducción en el impuesto sobre la renta igual al 125 % del valor de las donaciones efectuadas en el año gravable (artículo 126-2, Estatuto Tributario).
- b. **Deporte aficionado:** las donaciones efectuadas a organismos del deporte aficionado, tales como clubes deportivos y promotores, comités/ligas/asociaciones y federaciones deportivas y el Comité Olímpico Colombiano, y a organismos deportivos y recreativos o culturales, que sean personas jurídicas ESAL, permiten una deducción del 125 % del valor de las donaciones efectuadas en el año o periodo gravable (artículo 126-2, Estatuto Tributario).
- c. **Parques y bosques naturales:** las realizadas para financiar los parques naturales de Colombia y la conservación de bosques naturales, efectuadas a la UAE Sistema de Parques Nacionales Naturales, dan derecho a una deducción del 30 % del valor donado en el año o periodo gravable (artículo 126-5, Estatuto Tributario).

2.4.4.3 Donaciones que dan lugar a descuento

La nueva regla general para las donaciones es la de que las realizadas a las Esal que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial, y a las entidades que pertenecen al Régimen de No Contribuyentes, no son deducibles del impuesto sobre la renta, pero en su lugar darán derecho a un descuento del 25 % del valor donado (artículo 257, Estatuto Tributario). Este descuento no podrá exceder al 25 % del impuesto sobre la renta del donante en el año gravable de la donación; el exceso, lo podrá tomar como descuento dentro del periodo gravable siguiente al de la donación (artículo 258, Estatuto Tributario).

2.4.4.4 No serán deducibles ni darán derecho a descuento

Las donaciones efectuadas a Esal que no se encuentren dentro del Régimen Tributario Especial, no serán deducibles para el donante, ni les generarán descuentos, y será tomada como un ingreso gravable para el donatario.

2.4.4.5 Sinopsis de las donaciones

Cuadro 7. Sinopsis de las donaciones.

Tratamiento tributario de las donaciones				Norma anterior
Donación	Donatario	Deducción	Descuento	
Dinero para construcción, dotación o mantenimiento, acervos bibliotecarios, recursos informáticos y recursos bibliotecarios	Biblioteca Nacional y bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas	100 %	25 %	Deducible al 100 %
Para beca parcial o total o crédito condonable sobre programas aprobados por el Ministerio de Educación que beneficien a estudiantes de estratos 1, 2 y 3	Instituciones de Educación Superior, que sean Esal – Icetex	100 %	25 %	Regla general (deducible el 100 % sin exceder el 30 % de la renta líquida antes de la donación)
Donaciones en dinero o bienes	Corporación General Gustavo Matamoros D'costa - Fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia	125 %	0	Deducible hasta el 125 %
Donaciones en dinero o bienes	Organismos del deporte aficionado - Comité Olímpico Colombiano	125 %	0	Deducible hasta el 125 %
Para financiar parques naturales y conservar bosques naturales	UAE Sistema de Parques Nacionales Naturales	30 %	0	Deducible hasta el 30 %
Donaciones en dinero o bienes	Esal calificadas en Régimen Tributario Especial - Entidades del Régimen de No Contribuyentes	0	25 %	Regla general (deducible el 100 % sin exceder el 30 % de la renta líquida antes de la donación)

2.4.4.6 Requisitos formales

Para que el donante pueda tener acceso a la deducción o descuento por las donaciones realizadas se requiere que el donatario se la certifique en documento suscrito por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma de la donación realizada, el monto donado, la destinación dada a la donación y

que se ha dado cumplimiento total (donataria) de las demás condiciones y requisitos formales.

También continúan vigentes las restricciones a las donaciones que establecen que: las donaciones en dinero deben hacerse por medio de cheque, tarjeta de crédito o de intermediario financiero; si se donan activos, su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal.

El descuento tributario que otorgan las donaciones solo procederá cuando el donatario: se trate de una entidad previamente calificada al régimen especial; que se encuentre legalmente constituida y vigilada por un ente oficial; que por el año gravable inmediatamente anterior haya cumplido con la obligación de presentar su declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio; y, que maneje sus recursos de donaciones en establecimientos financieros debidamente autorizados.

2.4.4.7 Registro de las donaciones

Para efectos tributarios ha dicho la Ley 1819 que las donaciones deberán registrarse de la siguiente forma en el donatario:

- Si se reciben sin sujeción a condición alguna de parte de donante, la donación deberá tratarse como un ingreso.
- Si este ingreso por donación se destina a la ejecución de actividades meritorias, se considera como una renta exenta.
- Si la donación se recibe con condiciones por parte del donante, deberá registrarse directamente en el patrimonio del donatario.
- En el caso anterior, la donación y sus rendimientos deberán usarse en la realización de las actividades meritorias.

De las condiciones anteriores surgen los siguientes hechos:

- Atendiendo las voces del artículo 21-1 del Estatuto Tributario, el registro de la donación al ingreso o al patrimonio del donatario, como se vio anteriormente, es una disposición que tiene únicamente un alcance tributario, y no se trata de una intromisión en los marcos técnicos normativos de contabilidad.
- El registro contable de las donaciones, en el donatario, deberá hacerse de acuerdo con las disposiciones del marco técnico normativo vigente para cada grupo de usuarios.
- Así, por ejemplo, los usuarios de normas internacionales del grupo 2, que aplican la NIIF para las pymes, harán sus registros de acuerdo con los lineamientos de la Sección 24 Subvenciones del Gobierno.

2.4.5 Reinversión del beneficio neto o excedente

Como se dice al comienzo de este capítulo, el artículo 357 del Estatuto Tributario que prescribe el procedimiento para determinar el beneficio neto o excedente fiscal en el Régimen Tributario Especial no fue objeto de modificación

por parte de la Ley 1819 de 2016. Entonces, el procedimiento sigue igual, pero han cambiado los criterios de medición y determinación de los factores que lo integran, tal como lo hemos estudiado hasta ahora.

El nuevo texto del artículo 358, que determina la condición para que proceda la exención del impuesto sobre la renta del beneficio neto o excedente fiscal, ha puesto nuevas reglas para la exención. El beneficio neto o excedente fiscal estará exento de impuestos si se cumple con los siguientes requisitos.

- Que se reinvierta el excedente fiscal. La nueva presentación del artículo 358 fija la exención respecto del “beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357”, lo que necesariamente lleva a la conclusión de que para obtener la exención del impuesto sobre la renta del beneficio neto o excedente fiscal, es necesario reinvertir el mismo beneficio neto o excedente fiscal.

La previsión de la norma reglamentaria del Decreto 4400 de 2004, en el sentido de señalar que la exención sobre el beneficio neto o excedente fiscal se obtenía a cambio de reinvertir el beneficio neto o excedente contable, sufre decaimiento frente a la jerarquía normativa de la Ley 1819.

- Que se destine a la actividad meritoria. La norma exige que el excedente fiscal debe reinvertirse dentro del año siguiente al de su obtención en programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria.

No obstante, las Esal del régimen especial pueden considerar la reinversión en programas de la actividad meritoria que tengan una duración superior a la del año siguiente al de generación de dicho excedente fiscal, caso en el cual deberá obtener aprobación de la asamblea o del órgano de dirección que haga sus veces, la cual deberá realizarse antes del 31 de marzo (artículo 360, Estatuto Tributario).

- El excedente fiscal también puede reinvertirse en asignaciones permanentes. La Ley 1819 ha mantenido vigente esta posibilidad, con las variaciones que ya vamos a ver, sin entrar a definir qué se entiende por ello. La norma reglamentaria del Decreto 4400 de 2004 dice que por asignaciones permanentes se entienden las “inversiones en bienes o derechos, con el objeto de que sus rendimientos permitan el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades [meritorias] del objeto social”.

El nuevo texto del artículo 360 expresa que por asignación permanente “podrán adquirirse nuevos activos, siempre que los mismos estén destinados al desarrollo de la actividad meritoria”, y que los rendimientos obtenidos con ellos también se destinen al desarrollo de esas actividades. La reinversión en asignaciones permanentes debe ser aprobada por la asamblea o máximo organismo corporativo en reunión celebrada antes del 31 de marzo.

La norma tributaria expresa que una asignación permanente no puede tener una duración superior a cinco años. Dice el párrafo del artículo 360 que si

la Esal del régimen especial desea realizar una reinversión vía asignación permanente que supere el plazo de cinco años, debe elevar una solicitud en tal sentido a la Dian. A falta de reglamentación, esta exigencia normativa parece decir que la estimación de que la asignación permanente vaya a durar más de cinco años debe considerarla la Esal antes de realizarla, es decir, debe ser una consideración previa a la decisión de reinvertir por esta alternativa; también parece decir esta norma que la solicitud a la Dian debería hacerse previamente a la realización de la asamblea, es decir, antes de proceder a someter a aprobación de la asamblea de la Esal la reinversión en una asignación permanente que se estima durará más de cinco años.

No queda claro si lo que la ley quiso condicionar a estos requisitos (duración de la asignación y permiso de la Dian), cuando habla de que “las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años”, y que la Esal que requiera una duración superior “deberá realizar una solicitud en tal respecto” ante la Dian, trata sobre que el plazo determinado sea el que dure haciendo las erogaciones en la ejecución de la asignación permanente, o se trate del plazo como periodo de tenencia de la inversión objeto de la asignación permanente. La reglamentación también deberá aclarar esta situación.

- Los excedentes fiscales que se traten como exentos deben estar debidamente soportados en el nuevo sistema de control o de conciliación de las diferencias contables y fiscales. Como se trata de la reinversión del excedente fiscal para que opere su exención, la norma tributaria exige que el camino para pasar de un excedente contable a un excedente fiscal se encuentre soportado en el nuevo sistema de conciliación o control de las diferencias, lo cual supone también que el excedente contable, base de la traducción al excedente fiscal, se encuentre a su vez debidamente soportado dentro de la contabilidad del contribuyente bajo los nuevos marcos técnicos normativos.

2.4.6 Exención del impuesto sobre la renta

Entonces, para que opere la exención del impuesto sobre la renta sobre el beneficio neto o excedente fiscal obtenido por las Esal del Régimen Tributario Especial, ellas deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Reinvertir el beneficio neto o excedente fiscal en la forma y con los requerimientos estudiados en el numeral anterior.
- De manera concomitante y con criterio universal, la exención del excedente fiscal requiere para su procedencia, además de lo arriba reseñado, de una certificación sobre el debido cumplimiento de todos los requisitos que la ley exige para ser beneficiario de la exención del impuesto (parágrafo 2, artículo 358, Estatuto Tributario).

La certificación exigida debe decir que se trata de una entidad que cumple con todos los requisitos del artículo 19 del Estatuto Tributario sobre creación legal, interés general, acceso a la comunidad, ausencia de ánimo de lucro, actividad meritoria, clasificación previa dentro del Régimen Tributario Especial y reinversión de excedentes. Esta certificación deberá estar suscrita por los represen-

tantes legales, el revisor fiscal (si lo hubiere), el contador y los integrantes del máximo órgano de administración de la Esal que pretenda esta exención.

2.5 Sistemas de control en Régimen Tributario Especial

La ausencia de control fiscal sobre las Esal fue una queja recurrente de la Comisión de Expertos en su informe final (2015, 192), en el que sobre este asunto concluyen que “como consecuencia de los vacíos legales y la ausencia de un control efectivo y focalizado por parte de la administración tributaria, proliferan entidades que se constituyen bajo esta forma jurídica sin que la administración verifique si cumplen con la finalidad para la cual se crearon, posiblemente obteniendo los beneficios tributarios en muchos casos de manera indebida para generar ventajas particulares”, anotando luego (195) que estas medidas se requieren para evitar que las Esal “sirvan como vehículos de evasión y elusión”.

En lo hasta aquí expuesto ya se han estudiado unas medidas de control en el régimen especial, las cuales pasan por:

- el registro inicial en régimen ordinario (para las nuevas Esal);
- la posterior solicitud de calificación previa para pertenecer al régimen especial;
- la definición de actividades meritorias;
- la reducción de los beneficios de las donaciones para los donantes;
- un sistema de control patrimonial que gravita sobre un límite temporal en la capitalización de las entidades, desarrollado sobre la base de desestimular la reinversión de excedentes por la vía de las asignaciones permanentes;
- un sistema de ahogamiento económico, diseñado a partir de exigir la reinversión del excedente fiscal en lugar del contable;
- una certificación sobre el cumplimiento de requisitos.

Adicional a los anteriores elementos de control, el legislador impuso en la Ley 1819 de 2016 otras medidas de control para las entidades no lucrativas.

2.5.1 Actualización del RUT

La norma tributaria (artículo 356-3) exige de las Esal del régimen especial la actualización anual de su Registro Único Tributario (RUT), el cual se entiende surtido cada año “con la simple presentación de la declaración de renta”. La inobservancia de esta medida conduce a la exclusión del régimen especial y a la pérdida de la naturaleza no lucrativa para efectos fiscales, las cuales, a partir de este incumplimiento, “serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta”.

La norma legal no señala que se trate de la simple presentación oportuna, lo cual puede llevar a que, o bien se extralimite el control a partir de aplicar la norma una vez vencida la fecha de presentación oportuna, o bien derive en un

control inoperante en la medida en que no hay límite en el tiempo para cumplir esa obligación. En este escenario, es posible que cualquier intento de reglamentar los tiempos de presentación para cumplir con la actualización pueda ser violatoria del principio de legalidad.

2.5.2 Memoria de gestión

Documento que deben presentar las Esal del régimen especial cuando “en el año inmediatamente anterior” hayan obtenido unos ingresos superiores a 160.000 UVT (\$5.097.440.000, sobre la UVT del año 2017).

Se trata de una memoria económica de gestión, con unas características que deberán ser objeto de reglamentación por parte del Gobierno Nacional, la cual debe contener una manifestación suscrita por el representante legal y el revisor fiscal (si lo hubiere), “en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración [de renta] han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de exenciones solicitadas en la declaración” (artículo 356-3).

Nótese que esta certificación en la memoria de gestión es diferente de la certificación prevista como requisito para la exención del impuesto (ver el numeral 2.4.6). Entonces, en cuanto se trate de las Esal obligadas a entregar memoria de gestión, el requisito de la certificación es redundante con el señalado en el numeral mencionado.

También es imprecisa la determinación de la base de ingresos para obligar a una memoria de gestión. Así como está redactada la norma, por ejemplo, nos dice que una Esal, cuyos ingresos en el año 2017 superen los 160.000 UVT, estará obligada a entregar memoria de gestión por las actividades del año 2018, acompañada de la declaración de renta de ese año que se presentará en el año 2019.

Como en el caso del numeral anterior, la inobservancia de esta medida conduce a la exclusión del régimen especial y a la pérdida de la naturaleza no lucrativa para efectos fiscales, las cuales, a partir de este incumplimiento, “serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta”.

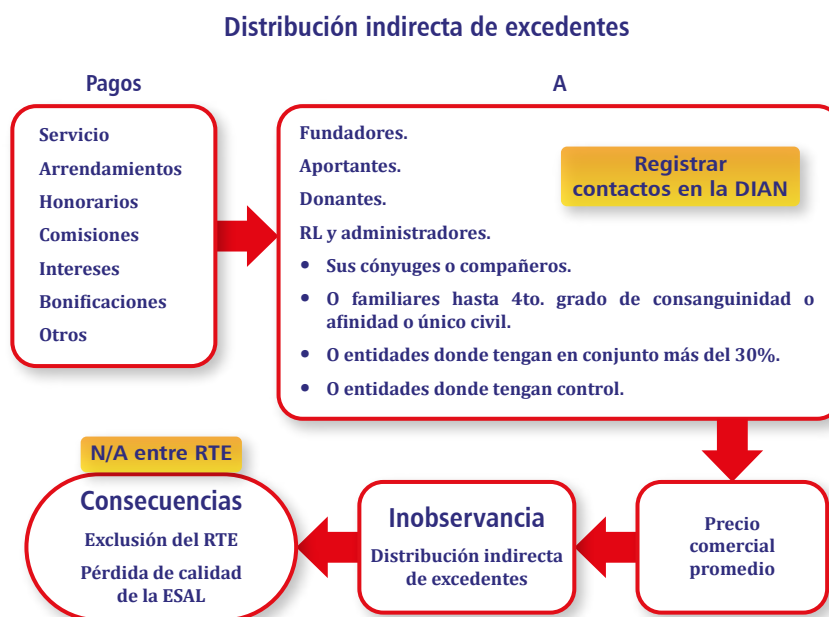
2.5.3 Distribución indirecta de excedentes

Preceptúa el artículo 356-1 del Estatuto Tributario que deben corresponder a precios comerciales promedio “[l]os pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, cuando sean realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30 % de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control”.

La norma en comento admite:

- que estas transacciones se realicen por debajo de esos precios comerciales promedio;
- que estas transacciones se realicen entre Entidades Sin Ánimo de Lucro que se encuentren admitidas y calificadas dentro del régimen especial.

Adicionalmente, se exige que estos contratos se registren ante la Dian, para que ella califique si en tales contratos se configura, o no, una distribución indirecta de excedentes.



Gráfica 6. Esquema de distribución indirecta de excedentes.

La suscripción de los contratos referidos por valores en exceso al precio comercial promedio conlleva la exclusión del régimen especial.

2.5.4 Pagos a cargos directivos y gerenciales

Se mantiene la restricción de que los pagos a cargos directivos o gerenciales no pueden exceder del 30 % del gasto total anual de la entidad, pero ahora esta limitación solamente rige cuando se trata de Esal del régimen especial con ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT (\$111.507.000 con UVT del año 2017).

En la nueva norma se acentúa la indefinición acerca de lo que ocurre si se excede este límite. Se había interpretado en la norma anterior que el exceso del límite era tomado como un gasto no deducible. Como en la nueva versión normativa, el límite a la remuneración de directivos y gerenciales se encuentra dentro de un artículo de distribución indirecta de excedentes, es posible que su incumplimiento derive en ello y en consecuencia determine la exclusión del régimen especial.

No obstante, aplicar la norma como se dice en el párrafo anterior, sería inequitativo con las demás entidades del régimen especial, en cuanto a que las que tengan un ingreso total inferior al señalado podrían exceder el límite del 30 %, incluso hasta llegar al 100 %, sin exposición a sanción.

2.5.5 Abuso del Régimen Tributario Especial

Los actos y circunstancias definidos por la norma tributaria (artículo 364-2) como constitutivos de abuso del régimen especial deben ser así calificados por la administración tributaria en la liquidación oficial de revisión.

- a. **Ausencia de interés general:** ocurre cuando:
 - el fin principal de la Esal obedece “a una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente”;
 - se adquieren a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a fundadores, asociados, directivos, sus cónyuges o parientes o vinculados económicos.
- b. **No se brinda acceso a la comunidad:** surge cuando se dan beneficios o condiciones especiales para acceder a sus bienes o servicios a fundadores, asociados, directivos, sus cónyuges o parientes o vinculados económicos.
- c. **Presencia de *animus lucrandi*:** se configura cuando:
 - la remuneración de fundadores, asociados, directivos o empleados da derecho a participar de los resultados económicos de la entidad, directamente o por interpuesta persona;
 - se reciben donaciones por las cuales se retribuye, directa o indirectamente, al donante.

Por considerarse violatorias de las disposiciones del artículo 19, las actuaciones acabadas de mencionar generan, para la Esal que las realice, la exclusión del régimen especial.

2.5.6 Actuaciones de fundadores, directivos y representantes

Se sanciona con exclusión del Régimen Tributario Especial las siguientes conductas de sus fundadores, directivos y representantes:

- la comisión de delitos contra la administración pública, el orden económico social y el patrimonio económico, cuando sean declarados penalmente responsables y siempre que hayan utilizado la Esal para la comisión del delito;
- la sanción de declaración de caducidad de un contrato con entidad pública, siempre que se haya utilizado la entidad para la comisión de la conducta.

No es claro el momento a partir del cual se dará la exclusión del régimen especial en el primer suceso anterior, pues la norma dice que ello ocurrirá “a partir del año

en el cual incumplan tales condiciones”; como ese suceso requiere de la declaración de responsabilidad penal por parte de un juez de la República, si la exclusión se hace de manera retroactiva se estaría violando la Constitución y exponiendo a la Esal a una inmensa reliquidación de sus cargas tributarias; de otra parte, no se podría operar contra declaraciones en firme, por lo cual podría resultar inaplicable la previsión del año en el cual se daría la exclusión, volviendo inaplicable también su ejecución en los subsiguientes años gravables; y no podría aplicarse a partir del año de la condena, por no ser ese el periodo fijado por la ley.

2.6 Casos especiales

Han quedado dentro del Estatuto Tributario tres clases de entidades, en apariencia con la calidad de sin ánimo de lucro, con un tratamiento especial que merece también un registro aparte en esta Guía.

2.6.1 Sector cooperativo

Sobre estas entidades dijo la Comisión de Expertos (2015, 196) que ellas “reembolsan los aportes y distribuyen excedentes a sus asociados”, por lo cual pidieron para todo el sector solidario que en materia del impuesto sobre la renta “deben estar sujetos al régimen ordinario aplicable a las sociedades limitadas”, que no es otro que el régimen ordinario de todas las entidades mercantiles independiente a su naturaleza.

Con este sector de la economía, el legislador no apoyó la propuesta de la Comisión de Expertos. Las entidades agrupadas en el sector cooperativo (cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas), permanecen en el régimen especial, pero ahora por fuera de la norma del marco general (artículo 19), ubicadas en el artículo 19-4 del Estatuto Tributario.

En la norma anterior, la exención del impuesto para este sector se daba con solo destinar para actividades educativas el 20 % de sus excedentes, los cuales debían ser determinados con base en las normas contables del sector cooperativo. Ahora, continúan en el régimen especial, pero pagando una tarifa por impuesto sobre la renta igual al 20 % del valor de sus excedentes, también determinados como lo dicen las normas de contabilidad para el sector solidario.

Para los años gravables 2017 y 2018 se les creó un sistema mixto de tributación. Para el 2017, pagarán el 10 % de impuesto, y el otro 10 % lo llevará a actividades educativas. Para el año 2018, los factores serán 15 % y 5 % respectivamente. A partir del año gravable 2019 entrará en vigencia el pago del 20 % a título de impuesto.

Por la vía del tributo, se les quita a las entidades de este sector su obligación de disponer de una parte de sus excedentes para contribuir con la educación, escenario anterior, para pasar ahora a contribuir con todos sus impuestos con los recursos a disposición del Gobierno Nacional.

Al sector cooperativo le aplican las siguientes normas del régimen especial:

- las que contienen limitaciones a la remuneración de cargos directivos y gerenciales;
- la exclusión del sistema de renta presuntiva y de pago de anticipo de impuesto sobre la renta;
- la cláusula de elusión fiscal y el régimen de transparencia;
- las condiciones de exclusión del Régimen Tributario Especial.

El sector cooperativo no está sujeto al sistema de determinación de renta por comparación patrimonial y cuentan con una condición específica de exclusión de ese régimen si no presentan, o lo hacen de manera extemporánea, su declaración de renta por tres ocasiones en un lapso de diez años, contados desde el primer año en que suceda alguna de esas dos situaciones.

2.6.2 Cajas de compensación familiar

De acuerdo con las previsiones del artículo 19-2 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 141 de la Ley 1819), las cajas de compensación familiar continúan con un doble tratamiento tributario que difiere del que tenían en el mismo artículo anterior:

- son contribuyentes del régimen ordinario, respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas de la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias;
- pertenecen al Régimen Tributario Especial si no perciben ingresos como los acabados de mencionar.

Entonces, las cajas de compensación familiar serán contribuyentes del régimen ordinario si desarrollan las actividades mencionadas, las cuales se encuentran definidas en el artículo 1.6.1.27.4 del DUR 1605 de 2016, así:

- “1. *Actividades industriales: Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.*
1. *Actividades comerciales: Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio [artículo 20].*
2. *Actividades financieras: Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual”.*

El artículo 19-2, tal como llegó redactado en la Ley 1819, expresa que las cajas de compensación son contribuyentes cuando realizan las actividades enunciadas que sean “diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del Estatuto Tributario”, norma que desarrolla el concepto de actividad meritoria como el propio del objeto social de las Esal que aspiren a ser calificadas dentro del régimen especial, y que se encuentra ubicada en el Título VI, del Libro I del Estatuto Tributario, bajo el título de Régimen Tributario Especial.

En el proyecto de ley que radicó el Gobierno Nacional en el Congreso de la República, de Reforma Tributaria Especial, de lo que finalmente termina siendo la Ley 1819, la modificación propuesta al artículo 19 del Estatuto Tributario rezaba que “[t]odas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro, así como las cajas de compensación familiar... serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios... Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria... su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos...”.

Otras actividades desarrolladas por las cajas de compensación familiar tratan de actividades vinculadas a la salud, educación, recreación y desarrollo social, las cuales pueden encuadrarse dentro de las nuevas definiciones de actividades meritorias, así como también pueden ubicarse allí las actividades de turismo social, como quiera que de ellas ha dicho el Consejo de Estado¹⁹ que “fomentan el mejoramiento de las condiciones de vida de la población”, pues se trata de actividades vinculadas directamente al subsidio a pagar a los trabajadores puesto que ellos “tienen derecho a un subsidio familiar en dinero, en especie y en servicios, los cuales abarcan una amplia gama de actividades, entre ellas la recreación y las de desarrollo social, todas relacionadas con la seguridad social, para lo cual fueron creadas”.

Así pues, la ‘doble militancia’ de las cajas de compensación familiar continúa, pero a partir de la Ley 1819 ellas podrán pertenecer simultáneamente al Régimen Ordinario y al Régimen Tributario Especial.

2.6.3 Propiedad horizontal

La Ley 675 de 2001 definió a la propiedad horizontal como una entidad jurídica, de naturaleza civil, sin ánimo de lucro que “tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social” (artículo 33), expresando luego en su parágrafo que “[l]a destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro”.

Ya en la fecha de la Ley 675, el Estatuto Tributario recogía en su artículo 33 que la propiedad horizontal era tenida como no contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta. No obstante, la realización de actividades lucrativas gravadas (como el servicio de estacionamiento, el arrendamiento de áreas comunes, la venta de espacios para avisos publicitarios, entre otras) llevó la discusión sobre su carácter a otros planos. Para soportar actuaciones como las mencionadas, surgió un curioso decreto reglamentario de la Ley 675, de un solo artículo (Decreto 1060 de 2009), el cual expresaba que “entiéndase que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante

19 Sentencia 18584 de 15 de noviembre de 2012, CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular”; este único artículo obviamente estaba orientado a sustentar que todas las actuaciones de toda índole, realizadas por la propiedad horizontal debían entenderse como propias de su objeto social con el fin de poner tales actuaciones bajo la esfera de desarrollo del artículo 33 citado.

En este estado de cosas nace la Ley 1607 de 2012, que en su artículo 186 (no integrado al Estatuto Tributario) dispone que la propiedad horizontal de uso comercial o de uso mixto que obtenga rentas de la destinación de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, perderá la calidad de no contribuyente y será trasladada al Régimen Tributario Especial.

Allá estaban estas entidades cuando surge la Ley 1819. El artículo 143 de esta ley adiciona el artículo 19-5 al Estatuto Tributario, en el cual se expresa que la propiedad horizontal de uso comercial o mixto²⁰, que destina “algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial e industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto de industria y comercio”.

Dadas las precisiones anteriores y la nueva estructura del régimen especial, la propiedad horizontal queda así frente a los regímenes del impuesto sobre la renta:

- Propiedad horizontal de uso residencial: no contribuyente y no declarante (artículo 22, Estatuto Tributario).
- Propiedad horizontal de uso mixto o comercial: régimen ordinario (artículo 19-5, Estatuto Tributario).

La propiedad horizontal del régimen ordinario tendrá el siguiente comportamiento:

- Está sujeta al sistema de comparación patrimonial, al sistema de renta presuntiva y al pago de anticipos del impuesto sobre la renta, pues la norma legal no las excluye.
- No está sujeta al nuevo sistema de autorretención del impuesto sobre la renta (parágrafo artículo 1, Decreto 2201 de 2016, en artículo 1.2.6.6. en DUR 1625 de 2016).

20 La Ley 1819, de igual forma a como lo hizo en su momento la Ley 1607, hace mención indirecta de la propiedad horizontal de uso comercial y mixto; la ley refiere expresamente en el parágrafo del artículo 143 (que agrega el artículo 19-5 al Estatuto Tributario), que la propiedad horizontal de uso residencial estará excluida de lo dispuesto en el, que no es otra cosa que el nuevo régimen que las cobija.

2.7 Retención en la fuente

Para efectos del sistema de retención en la fuente de los impuestos las entidades del régimen especial tendrán el siguiente comportamiento.

2.7.1 Agentes de retención

Actúan como agentes de retención en la fuente en los siguientes tributos y actuaciones.

- Son agentes de retención en el impuesto sobre la renta (artículo 368, Estatuto Tributario), cuando intervengan en actos u operaciones sometidos a retención.
- Son agentes de retención del IVA, en operaciones con responsables del régimen común, cuando hayan sido catalogados como grandes contribuyentes por la Dian (numeral 2 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del IVA, cuando pertenezcan al régimen común, cuando contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con no residentes o no domiciliados en el país (numeral 3 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del IVA al régimen común, cuando pertenezcan al régimen común, cuando sean proveedores de sociedades de comercialización internacional (numeral 7 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del ICA en Bogotá al régimen común del ICA, cuando pertenezcan al régimen común del ICA en Bogotá, en las operaciones gravadas con ICA en Bogotá desde el 1 de enero de 2017 (Resolución 52377 de 2016, de Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá).

2.7.2 Sujetos de retención

Son sujetos de retención en la fuente por los siguientes tributos y actuaciones.

- En el impuesto sobre la renta, son sujetos de retención en la fuente por rendimientos financieros (artículo 19-1, Estatuto Tributario).
- En el impuesto sobre la renta, son sujetos de retención en la fuente por concepto de ventas provenientes de actividades industriales y de mercadeo (artículo 1.2.1.5.14, DUR 1625 de 2016).
- En el impuesto sobre la renta, en reciente doctrina²¹ la administración tributaria ha manifestado que los conceptos sujetos a retención para las Esal del régimen especial están sujetos a reglamentación. Aunque ello quiere decir que es posible que la norma reglamentaria considere someter a retención en la fuente por impuesto sobre la renta los ingresos recibidos por estas entidades, se debe considerar, como lo reconoce la doctrina de este punto, que el artículo 19-1 del Estatuto Tributario, solo prescribe la retención en la fuente en el régimen especial para el caso de los rendimientos financieros.

21 Concepto Dian 7523 del 3 de abril de 2017.

- En el impuesto sobre las ventas, son sujetos de retención cuando son responsables del régimen común y suministran bienes o servicios a grandes contribuyentes en operaciones gravadas (numeral 2 artículo 437-2).
- En el impuesto sobre las ventas, son sujetos de retención cuando pertenezcan al régimen común y suministran bienes o servicios a proveedores de sociedades de comercialización internacional en operaciones gravadas (numeral 7 artículo 437-2).
- En el impuesto de industria y comercio en Bogotá, son sujetos de retención del ICA cuando pertenezcan al régimen común del ICA en Bogotá y suministren bienes o servicios a grandes contribuyentes o a responsables del régimen común del ICA en Bogotá, en las operaciones gravadas con ICA en Bogotá desde el 1 de enero de 2017 (Resolución 52377 de 2016, de Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá).

3. Régimen de No Contribuyentes

El Régimen de No Contribuyentes es un régimen particular del impuesto sobre la renta, el cual se caracteriza por los siguientes elementos:

- Se trata de un régimen constituido con disposiciones normativas que tienen nombre propio, es decir, la norma tributaria señala expresamente cuáles son las entidades que lo integran.
- Todos los ingresos percibidos por las entidades que lo integran se encuentran por fuera de la órbita del impuesto sobre la renta, es decir, son ingresos que no pertenecen a este impuesto.
- En razón a su pertenencia a este régimen y a la calificación de sus ingresos, los gastos de estos entes son simplemente gastos, que no tienen la connotación de deducibles o no deducibles, por carecer de valor esa calificación.
- Los no contribuyentes calificados como declarantes (artículo 23, Estatuto Tributario), presentan una declaración denominada de ingresos y patrimonio; en ella, se limitan a registrar su conformación patrimonial, sus ingresos, sus costos y sus deducciones, sin determinar valor alguno de renta líquida.
- No obstante que las entidades calificadas como no contribuyentes, declarantes y no declarantes, se encuentran obligadas a llevar contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos (NIIF), y que esta contabilidad es base de la información tributaria, para ellas no tienen efecto las disposiciones de reconocimiento y medición fiscal a partir de los nuevos marcos técnicos de contabilidad en razón a que la norma tributaria ha establecido que esto aplica para los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta (artículo 21-1, Estatuto Tributario).

La Ley 1819 ha reestructurado los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, contentivos del Régimen de No Contribuyentes, recogiendo en el artículo 22 los que califica como no contribuyentes no declarantes, y en el 23 los catalogados como no contribuyentes declarantes.

3.1 No contribuyentes no declarantes

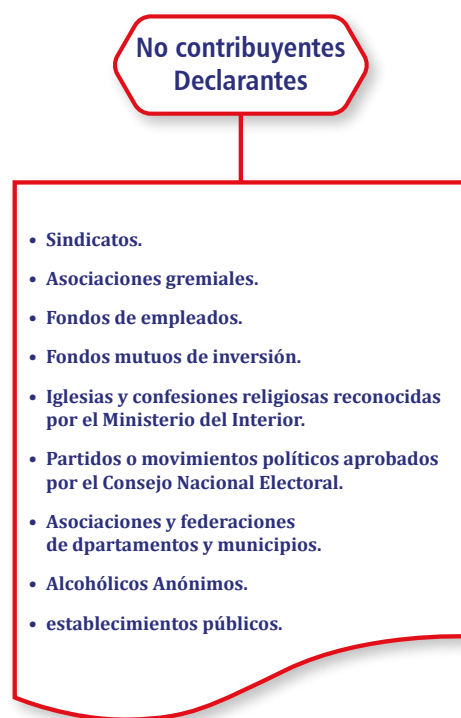
Definidos en el artículo 22 del Estatuto Tributario, el siguiente gráfico muestra quienes conforman este grupo.



Gráfica 7. No contribuyentes que no son declarantes.

3.2 No contribuyentes declarantes

Definidos en el artículo 23 del Estatuto Tributario, el siguiente gráfico muestra quienes conforman este grupo.



Gráfica 8. No contribuyentes que son declarantes

3.3 Retención en la fuente

Para efectos del sistema de retención en la fuente de los impuestos, las entidades del Régimen de No Contribuyentes tendrán el siguiente comportamiento.

3.3.1 Agentes de retención

Actúan como agentes de retención en la fuente en los siguientes tributos y actuaciones.

- Son agentes de retención en el impuesto sobre la renta (artículo 368, Estatuto Tributario), cuando intervengan en actos u operaciones sometidos a retención.
- Son agentes de retención del IVA, en operaciones con responsables del régimen común, cuando hayan sido catalogados como grandes contribuyentes por la Dian (numeral 2 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del IVA, cuando pertenezcan al régimen común, cuando contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con no residentes o no domiciliados en el país (numeral 3 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del IVA al régimen común, cuando pertenezcan al régimen común, cuando sean proveedores de sociedades de comercialización internacional (numeral 7 artículo 437-2).
- Son agentes de retención del ICA en Bogotá al régimen común del ICA, cuando pertenezcan al régimen común del ICA en Bogotá, en las operaciones gravadas con ICA en Bogotá desde el 1 de enero de 2017 (Resolución 52377 de 2016, de Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá).

3.3.2 Sujetos de retención

Son sujetos de retención en la fuente por los siguientes tributos y actuaciones.

- En el impuesto sobre la renta, no son sujetos de retención en la fuente en cualquier transacción.
- En el impuesto sobre las ventas, son sujetos de retención cuando son responsables del régimen común y suministran bienes o servicios a grandes contribuyentes en operaciones gravadas (numeral 2 artículo 437-2).
- En el impuesto sobre las ventas, son sujetos de retención cuando pertenezcan al régimen común y suministran bienes o servicios a proveedores de sociedades de comercialización internacional en operaciones gravadas (numeral 7 artículo 437-2).
- En el impuesto de industria y comercio en Bogotá, son sujetos de retención del ICA cuando pertenezcan al régimen común del ICA en Bogotá y suministren bienes o servicios a grandes contribuyentes o a responsables del régimen común del ICA en Bogotá, en las operaciones gravadas con ICA en Bogotá desde el 1 de enero de 2017 (Resolución 52377 de 2016, de Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá).

3.4 Otros aspectos relevantes

En la operación de las entidades no contribuyentes declarantes y no declarantes persisten los siguientes aspectos en la norma tributaria, con referencia a sus excedentes y transacciones.

- Los excedentes contables no están condicionados a planes de reinversión. Ellos quedan de libre disposición dentro de la entidad, con la única condición de que no pueden ser distribuidos.
- Se encuentra vigente la norma tributaria (artículo 85, Estatuto Tributario) que califica como no deducibles los costos y gastos incurridos por los contribuyentes que correspondan a pagos o abonos en cuenta a entidades no contribuyentes que también tengan la característica de ser sus vinculados económicos.
- Cuando las entidades no contribuyentes sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, habrá responsabilidad solidaria entre la entidad, los integrantes de juntas o consejos directivos y el representante legal con el tercero de la operación, por los impuestos omitidos y las sanciones correspondientes.

4. Consideraciones en impuestos territoriales

Adicional a lo expuesto anteriormente en materia de retención en la fuente sobre el impuesto de industria y comercio en Bogotá, hacemos este recuento de otras obligaciones tributarias territoriales de las Esal.

4.1 Para el impuesto de industria y comercio

En Bogotá no se encuentran sujetas al impuesto de industria y comercio (artículo 39, Decreto 352 de 2002):

- Las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, diferentes de actividades industriales y comerciales.
- Las actividades de los sindicatos, que no sean actividades industriales y comerciales.
- Las actividades de asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, siempre que no se trate de actividades industriales o comerciales.
- Las actividades de partidos políticos, que no sean actividades industriales o comerciales.
- Los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, siempre que no se trate de actividades industriales o comerciales.
- La propiedad horizontal en relación con las actividades propias de su objeto social. No obstante, esta norma sufre decaimiento con referencia a las prescripciones del nuevo artículo 19-5 del Estatuto Tributario (ver numeral 2.6.3), el cual establece la sujeción al impuesto de industria y comercio de la propiedad horizontal de uso comercial o mixto, cuando ella genere rentas a partir de la destinación de bienes o áreas comunes para actividades comerciales o industriales. Esta sujeción debe entenderse para todos los municipios del país.
- La Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana no es contribuyente del impuesto de industria y comercio (Acuerdo 16 de 1999).

4.2 Para el impuesto predial

En Bogotá se encuentran excluidos del impuesto predial los siguientes inmuebles (artículo 19, Decreto 352 de 2002):

- Los salones comunales de propiedad de las juntas de acción comunal.
- Los inmuebles de propiedad de la iglesia católica, destinados a culto y vivienda de comunidades religiosas, curias diocesanas y arquidiocesis, casas episcopales y curales, y seminarios conciliares.
- Los inmuebles de propiedad de otras iglesias, diferentes a la católica, destinados a culto, casas pastorales, seminarios y sedes conciliares.
- Los predios de la Defensa Civil Colombiana, destinados a sus funciones.
- Los predios de la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana.

Bibliografía

COLOMBIA. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. *Informe final.* Diciembre de 2015. Bogotá.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia 18584 (15, noviembre, 2012). CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá.

COLOMBIA. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Concepto 092 (28, marzo, 2014). Bogotá.

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE ADUANAS E IMPUESTOS NACIONALES (DIAN). Concepto 7523 (3, abril, 2017). Bogotá.

COLOMBIA. Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales (Dian). Concepto 6263 (22, marzo, 2017). Bogotá.

JARAMILLO DÍAZ, Juan Carlos. *Entidades Sin Ánimo de Lucro. Características y aplicaciones del régimen tributario.* Bogotá: Legis, 2009.

Normas de Información Financiera. Grupos 2 y 3. Legis Editores: Bogotá, Segunda edición, 2017.

MADRID-MALO GARIZÁBAL, Mario. *Diccionario Jurídico Colombiano.* Bogotá: Legis, 1988.

MADRID-MALO GARIZÁBAL, Mario. *Diccionario de la Constitución Política de Colombia.* Bogotá: Legis, 1998.

PÉREZ HOYOS, Juan Guillermo. *Guía de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro.* Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 2015.



Cámara
de Comercio
de Bogotá